

Die Anforderungen der Preispolitik an die Gestaltung der Kostenrechnung

Hans Dietrich Becker

1962

DIE ANFORDERUNGEN DER PREISPOLITIK AN DIE GESTALTUNG
DER KOSTENRECHNUNG

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der
Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main



vorgelegt von
Hans Dietrich Becker
aus Frankfurt a. M.

1962

Erstgutachter : Prof. Dr. Paul Riebel

Zweitgutachter : Prof. Dr. E. Loitsberger

Tag der mündlichen Prüfung : 15. Mai 1962

Tag der Promotion : 16. Mai 1962

Gliederung

	Seite
0 <u>Einleitung</u>	9
01 Problemstellung	9
02 Gang der Untersuchung	18
1 <u>Erster Teil</u>	
Die Grundzüge der Preispolitik	19
11 Das Wesen der Preispolitik	19
111 Der Begriff Preispolitik	19
112 Die Teilziele der Preispolitik	21
12 Die Daten, auf die sich der Betrieb bei der Preis- bildung stützt	23
121 Die Verhältnisse des Marktes	24
122 Die betrieblichen Verhältnisse des Anbieters	29
1221 Die Eigenarten des Betriebes	30
1222 Die betriebliche Situation	31
13 Die preispolitischen Verhaltensweisen	32
131 Die Arten der Preisbildung durch die Betriebe	32
1311 Die Betriebe bilden ihre Preise selbst	32
13111 Errechnung des Preises aufgrund von Vor- stellungen über die eigenen Kosten	33
13112 Festlegung des Preises aufgrund von Schät- zungen des Nutzens für den Abnehmer	36
13113 Generelle oder individuelle Preisfestsetzung	37
1312 Die Betriebe schließen sich an vorhandene Preise an	39
13121 Anschließen an einen allgemein gegebenen Marktpreis	39
13122 Eintreten in den Preis eines marktbeherr- schenden Konkurrenten (Preisführerschaft)	40
1313 Preisfestsetzung durch den Staat	41
1314 Zusammenfassung und Hinweis auf Mischformen	42
132 Die bei der betrieblichen Preispolitik verfolgten Strategien	44
1321 Höhe oder niedrige Preise	44

		Seite
1322	Gleichbleibende oder sich ändernde Preise	47
1323	Feste oder bewegliche Preise	50
1324	Einheitliche oder differenzierte Preise	52
13241	Einheitliche oder differenzierte Preise für das gleiche Produkt (Preisdifferenzierung)	52
13242	Einheitliche oder differenzierte Preise für verschiedene Produkte (Preise für Produkt- reihen)	60
14	Maßnahmen zur Ergänzung und partiellen Substitution der Preispolitik	64
2	<u>Zweiter Teil</u> Die für die Preispolitik aus dem Bereich der Kostenrechnung benötigten Daten	66
21	Überblick	66
22	Die Frage nach den Selbstkosten der Produkte	67
23	Die Frage nach den Gesamtkosten und ihrer zweckmäßi- gen Verteilung	75
231	Wie hoch sind die Gesamtkosten des Betriebes	75
232	Welchen Bezugsgrößen kann man die Kosten zuord- nen und wie sollen die Produkte zur Abdeckung der Kosten beitragen	77
24	Die für Preisdifferenzierungen und Preisbildung bei Pro- duktreihen benötigten Daten der Kostenrechnung	82
25	Die Frage nach den in kritischen Situationen mindestens zu deckenden Kosten	86
251	Welche Kosten sind für die Preisuntergrenze vor zeit- weiliger Stillegung maßgebend	88
252	Welche Kosten sind für die Preisuntergrenze vor end- gültiger Stillegung maßgebend	94
253	Welche Kosten sind für die Preisuntergrenze bei Li- quiditätsschwierigkeiten maßgebend	96
3	<u>Dritter Teil</u> Die Gestaltung der Kostenrechnung im Hinblick auf die Anfor- derungen der Preispolitik	98
31	Die Anforderungen der Preispolitik an die Kostenrechnung als Ausgangspunkt der Untersuchung	98

	Seite
32	Die Elemente der für preispolitische Zwecke erforderlichen Gestaltung der Kostenrechnung
	104
321	Die für preispolitische Zwecke erforderliche Bewertung der Kostengüter
	104
322	Die Erfordernisse der Preispolitik hinsichtlich des Kostenrechnungssystems
	107
3221	Ist eine universelle Kostenrechnung für die Zwecke der Preispolitik brauchbar oder benötigt man eine besondere Rechnung ?
	108
3222	Erfordert die Preispolitik eine laufende Rechnung oder genügen gelegentliche Rechnungen?
	111
3223	Ist für preispolitische Zwecke eine Ist-, Normal- oder Plankostenrechnung zweckmäßig?
	113
323	Die für die Preispolitik erforderliche Richtigkeit und Genauigkeit der Kostenrechnung
	117
324	Die für die Preispolitik erforderliche Schnelligkeit und Beweglichkeit der Kostenrechnung
	120
33	Die zweckmäßige Gestaltung der Kostengliederung und -erfassung
	121
331	Die Gliederung der Kostenarten und ihre Erfassung nach Art und Höhe
	122
332	Gliederung und Erfassung der Kosten nach ihren speziellen Merkmalen
	123
3321	Gliederung und Erfassung nach Bezugsgrößen
	124
3322	Gliederung und Erfassung nach Kosteneinflussfaktoren
	126
3323	Gliederung und Erfassung nach Ausgabencharakter
	130
34	Aufbau und Auswertung der Kostenzusammenstellung, dargestellt an Beispielen
	130
341	Vorbemerkung
	130
342	Aufbau und Auswertung der Kostenrechnung beim Einproduktbetrieb
	131
3421	Beschreibung des Beispiels
	131
3422	Gliederung und Zusammenstellung der Kosten
	133
3423	Auswertung der Kostenzusammenstellung für die Fragen der Preispolitik
	134

343	Aufbau und Auswertung der Kostenrechnung bei wechselnder Fertigung	141
3431	Beschreibung des Beispiels	142
3432	Gliederung und Zusammenstellung der Kosten	145
3433	Auswertung der Kostenzusammenstellung für die Fragen der Preispolitik	147
344	Aufbau und Auswertung der Kostenrechnung bei Kuppelproduktion	159
3441	Beschreibung des Beispiels und der Kostenzusammenstellung	160
3442	Auswertung der Kostenzusammenstellung für die Fragen der Preispolitik	163
3443	Besonderheiten bei Kuppelproduktion mit variablen Mengenverhältnissen	171
4	<u>Schluß</u>	
	Ergebnis der Untersuchung	173

Abkürzungen :

HdB	=	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. 3. Aufl., Hrsg.: Hans Seischab und Karl Schwantag. Stuttgart 1956-1960.
HdW	=	Handbuch der Wirtschaftswissenschaften. Hrsg.: Karl Hax und Theodor Wessels. Köln und Opladen 1958.
ZfB	=	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfhF	=	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
BFuP	=	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
KRP	=	Kostenrechnungspraxis

V o r w o r t

Mit der Änderung der Wirtschaftsform haben sich auch die Formen der Preisbildung gewandelt. Preise werden nicht wie in der gelenkten Wirtschaft auf Grund starrer Kostenrechnungsregeln errechnet, sondern sie bilden sich nach den Gesetzen des Marktes.

Mit dieser Wandlung hat auch die Kostenrechnung im Dienste der Preispolitik neue Aufgaben erhalten. Die Kostenrechnung ist nicht mehr Preiskalkulation, sondern sie ist ein Instrument der Preispolitik neben vielen anderen. Es ist das Anliegen dieser Arbeit, zu zeigen, wie dieses Werkzeug gestaltet werden muß, um bestmögliche Dienste zu leisten.

Meinem verehrten Lehrer, Herrn Professor Dr. Paul Riebel danke ich für die Förderung die der Arbeit durch Rat und Kritik zuteil geworden ist. Ebenso danke ich Herrn Professor Dr. Erich Loitsberger für das Interesse und das Wohlwollen welches er der Arbeit entgegengebracht hat.

Die Anforderungen der Preispolitik an die Gestaltung der Kostenrechnung

0 Einleitung

01 Problemstellung

Die Beziehungen zwischen Preisbildung und Kostenrechnung waren seit jeher Gegenstand der betriebswirtschaftlichen Literatur

Wie Dorn feststellt, bildet die Kalkulation, d.h. die Ermittlung der Stückkosten als Unterlage für die Preisbildung, den Ausgangspunkt aller Überlegungen hinsichtlich der Kostenrechnung (1).

In den Anfängen der Kostenrechnung sah man als ihre einzige Aufgabe die Ermittlung von Unterlagen für die Preisbildung an (2). Dabei war man sich jedoch der begrenzten Bedeutung der Kostenrechnung für die Preisbildung bewußt. So weist Leitner darauf hin, daß die Selbstkosten nur einer unter mehreren Preisbestimmungsfaktoren sind; es sei Sache der Preispolitik, den Preis festzusetzen (3).

Schmalenbach sagt hierzu : "Im Grunde genommen verfährt der Fabrikant bei der Preisstellung nach der Erwägung : Wie hoch ist der Preis, den ich ... erzielen kann. ... Die Berechnung der Selbstkosten kommt erst in zweiter Linie für die Preisstellung in Betracht." (4)

-
- (1) Dorn, Gerhard : Die Entwicklung der industriellen Kostenrechnung in Deutschland. Berlin 1961, S.23.
 - (2) Dorn, G.; Die Entwicklung ..., a.a.O., S.51. - Mellerowicz, Konrad ; Kosten und Kostenrechnung. II. Verfahren. Erster Teil. 2. und 3.Aufl., Berlin 1958, S. 25.
 - (3) Leitner, Friedrich ; Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe. 1. Aufl., Frankfurt a.M. 1905, S.8.
 - (4) Schmalenbach, Eugen ; Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, in : ZfhF. 3.Jg. (1908/9), S.59 (Sperrungen vom Verfasser).

In dieser Anfangszeit hatte man auch erkannt, daß die Ermittlung richtiger "Selbstkosten" infolge des Vorhandenseins von Gemeinkosten unmöglich ist, und wußte daraus die Folgerungen für die Preisbildung zu ziehen (1). Man rechnete, wie Mellerowicz angibt (2), mit ganz einfachen Kalkulationsformeln, etwa "Material + Lohn + 100 % Unkostenzuschlag", und betrachtete die Ergebnisse dieser Rechnung als ungefähren Richtwert für die Preisstellung.

Mit zunehmendem Anteil der Gemeinkosten und mit wachsender Betriebsgröße, die eine Delegation der Preisbildung auf untere Instanzen zur Folge hatte, genügten diese einfachen Formeln nicht mehr, es trat das Bedürfnis nach einer verfeinerten und "genaueren" Selbstkostenrechnung auf. Die Methoden der Kostenrechnung wurden immer weiter ausgebaut, es entstand das Streben nach einer Vereinheitlichung der Selbstkostenrechnung.

Die Veröffentlichungen befassen sich nun isoliert mit dem Aufbau und den Methoden der Kostenrechnung, die Frage, 'Wie soll die Kostenrechnung aussehen, um der Preisbildung zu dienen', wird kaum beachtet. Selbst die Veröffentlichungen, die sowohl Kostenrechnung und Preisbildung behandeln, betrachten beide Problemkreise völlig isoliert nebeneinander (3).

Nach dem politischen Umschwung im Jahre 1933 wurden die Bestrebungen zur Vereinheitlichung der Kostenrechnung, die vorher von Kartellen und privatwirtschaftlichen Verbänden ausgingen, auf Betreiben des

-
- (1) So sagt Schmalenbach : "Kosten, deren Repartition an den Mangel einer Repartitionsgrundlage naturgemäß scheitern muß, behandelt man ... am besten wie den Gewinnzuschlag. Man kann sie, wenn man will, gesondert rechnen, man kann sie aber auch in den Gewinnzuschlag hineinlegen." (Schmalenbach, Eugen : Mitteilungen. in : ZfhF. 4.Jg. (1909/10), S.355.) - Siehe auch Peiser, Herbert : Grundlagen der Betriebsabrechnung in Maschinenbauanstalten. Leipzig 1919, S. 22. - Ballewski, Albert : Der Fabrikbetrieb. Berlin 1905, S.53 u. S.183.
 - (2) Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung. Bd. II. Verfahren. Erster Teil. a.a.O., S.20.
 - (3) Siehe z.B. Schmalenbach, Eugen: Selbstkostenrechnung und Preispolitik. 6.Aufl., Leipzig 1934. - Schmidt, Fritz: Kalkulation und Preispolitik, Berlin-Wien 1930. - Seischab, Hans: Kalkulation und Preispolitik, Leipzig 1944.

Staates in verstärkter Form fortgeführt. Während vorher nur Empfehlungen ausgearbeitet wurden, die den Betrieben helfen sollten, ihre Kostenrechnung zweckmäßig zu gestalten (1), wurde nun die Kostenrechnung ein Objekt staatlicher Lenkung und Kontrolle.

Der Staat erließ Richtlinien und Vorschriften, nach denen die Kostenrechnung gestaltet werden mußte (2). Diese staatliche Regelung hatte den Vorteil, daß die Kostenrechnung überhaupt einmal auf breiter Linie Eingang in die Unternehmen fand; durch den Zwang, sich mit der Kostenrechnung zu beschäftigen, wurde ihre Entwicklung vorangetrieben. Besonders die Methoden der Rechnung wurden erheblich verfeinert.

Als Nachteil ergab sich, daß die Kostenrechnung in vieler Hinsicht starr wurde. Sie diente in erster Linie den Belangen des Staates, für den sie ein Hilfsmittel zur Kontrolle der Unternehmen war. Der Staat wollte wissen, welches Unternehmen ein Erzeugnis mit den geringsten

-
- (1) Als Ergebnisse dieser frühen Vereinheitlichkeitsbestrebungen sind vor allem zu nennen :
- Grundplan der Selbstkostenrechnung. Druckschrift Nr. 8. Entwurf aufgestellt von dem Selbstkostenausschuß im Ausschuß für wirtschaftliche Fertigung. (AWF beim RKW), 2. Ausgabe, o. O., 1921. - Selbstkostenberechnung im Maschinenbau; hrsg. v. Verein deutscher Maschinenbauanstalten, Berlin 1921. - Grundplan der Selbstkostenrechnung (Entwurf), hrsg. vom Fachausschuß für Rechnungswesen im AWV. Bearbeiter Meier, Albert und Voß, Heinrich. 3. Aufl., Dortmund 1930. - Auch Schmalenbachs Kontenrahmen (Schmalenbach, Eugen : Der Kontenrahmen, 1. Aufl., Leipzig 1927) gehört hierher.
- (2) Die wichtigsten Vorschriften für die Gestaltung des Rechnungswesens allgemein und insbesondere der Kostenrechnung sind :
- "Erlaß über Grundsätze für Buchhaltungsrichtlinien" vom 11. 11. 1937, "Erlaß betr. allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung" vom 16. 1. 1939 (Kostenrechnungsgrundsätze), "Richtlinien für die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen" vom 15. 11. 1938 (RPÖ), "Verordnung über die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber" vom 15. 11. 1938 (LSÖ). - Ferner z. B. die "Kostenrechnungsrichtlinien Metallblock" vom 7. 3. 1942. u. a.

Kosten herstellen konnte; hierzu war es erforderlich, daß die Unternehmen einheitlich rechneten. Diese erzwungene Vereinheitlichung (1) verhinderte, daß das einzelne Unternehmen die Kostenrechnung nach seinen besonderen Bedürfnissen aufbauen konnte. Dadurch verlor die Kostenrechnung den Charakter eines Hilfsmittels der Unternehmen zur Beurteilung und Kontrolle des Betriebsgeschehens.

Schmalenbach weist besonders deutlich auf die Folgen dieser Erstarrung hin, er sagt : "Mit der Neigung, alles und jedes zu reglementieren, hat man sich in sehr vielen Fällen des Nachdenkens entwöhnt, wie es überhaupt die Folge vielen Kommandierens ist, die Menschen denkbaul zu machen ... Wenn man die Kostenrechnungsrichtlinien für verpflichtend erklärt, meinen auch viele Kalkulatoren, daß die Verpflichtung auch Gedankenlosigkeit einschließe. Man macht nach Vorschrift Kostenverteilungsbogen auf ... und merkt nicht mehr, daß dabei oft Unsinn herauskommt." (2)

Für die Unternehmen war die Kostenrechnung ein Mittel, um dem Staat die entstandenen Kosten nachzuweisen. In den Preisen sollten die Kosten, zuzüglich eines "angemessenen Gewinnes", vergütet werden (3). Der Gewinn war also eine Funktion der Kosten; er wurde umso größer, "je mehr Kosten entstanden waren und nachgewiesen werden konnten." (4)

Es liegt auf der Hand, daß auf diesen Grundlagen keine Kostenrechnung zustande kommen konnte, die die Kostenverhältnisse objektiv widerspiegelt und für Wirtschaftlichkeitsüberlegungen geeignet ist.

-
- (1) In den "Kostenrechnungsgrundsätzen" heißt es : "Eine einheitliche und dadurch vergleichbare Kostenrechnung ist erforderlich, um die Ergebnisse ... im zweigwirtschaftlichen Vergleich (zwischenbetrieblich) auswerten zu können" (Kostenrechnungsgrundsätze, Abschn. II C).
 - (2) Schmalenbach, Eugen : Pretiale Wirtschaftslenkung. Bd.I. Die optimale Geltungszahl. Bremen 1947, S. 33.
 - (3) LSÖ. Abschn. II E Nr. 50.
 - (4) Nowak, Paul : Kostenrechnungssysteme in der Industrie, 2. Aufl., Köln und Opladen 1961, S. 23.

Auf dem Gebiet der Preispolitik machte sich die genannte Erstarrung der Kostenrechnung besonders stark bemerkbar. Die Kostenrechnung war, soweit sie der Preisbildung diente, Preis"kalkulation", sie hatte die Kosten der Erzeugnisse und damit zugleich die Preise zu "kalkulieren", d. h., sie (schematisch) auszurechnen (1).

Die Literatur dieser Zeit zur Kostenrechnung und Preisbildung baut fast ausnahmslos auf der Grundlage der Kostenrechnungs- und Preisbildungsvorschriften auf (2).

Als die Zeit der staatlichen Einflußnahme zu Ende war und die Wirtschaft in stärkerem Maße sich selbst überlassen wurde, konnten die Preise nicht mehr auf Grund der Kosten "kalkuliert" werden, sie bildeten sich vielmehr wieder auf Grund von Betriebs- und Marktgegebenheiten. Die Preis k a l k u l a t i o n , d. h. die Errechnung des Preises auf Grund von "Selbstkosten", trat in den Hintergrund und machte der Preis p o l i t i k Platz. Lehmann sagt hierzu: "Was das Verhältnis zwischen Preiskalkulation und Preispolitik anbelangt, so muß zunächst der verbreiteten Auffassung entgegengetreten werden, daß man für die Preis s t e l l u n g lediglich mit Hilfe der Kalkulation die K o s t e n zu ermitteln und diesen einen angemessenen Gewinnbetrag zuzuschlagen habe. Diese Auffassung ist grundsätzlich falsch. ... Ebenso halte ich aber auch die von betriebswirtschaftlicher Seite ausgehenden Bestrebungen für abwegig, p r e i s k a l -

-
- (1) So sagen Gsell-Bossard: "Das Ziel der Kalkulation ist die B e -
r e c h n u n g d e r K o s t e n o d e r d e s P r e i s e s
e i n e r L e i s t u n g ." (Gsell, E. -Bossard, E.: Kostenrechnung
und Preiskalkulation, 2. Aufl., Zürich 1948, S. 220. -Sperrungen
von Gsell-Bossard.)
- (2) Z. B. Weigmann, W.: Selbstkostenrechnung und Preisbildung in
der Industrie, unter besonderer Berücksichtigung der LSÖ und der
KRG, Leipzig 1939. -Fischer, J., Heß, O., Seebauer, G.: Buch-
führung und Kostenrechnung, Leipzig 1939. -Berg, Karl: Betriebs-
buchführung, Die Technik der innerbetrieblichen Rechnungsle-
gung nach den neuen Grundsätzen und Richtlinien für Buchhal-
tung und Kostenrechnung, 3. Aufl., Hamburg 1939. -Leidscham,
O. H.: Aufbau der Betriebsbuchhaltung, Stuttgart 1941. -Seischab,
Hans: Kalkulation und Preispolitik, a. a. O., (Siehe insbes. das
Vorwort). -Richter, Artur: Kostenrechnung und Preisbildung, Ber-
lin 1947.

kulatorische Verfahren entwickeln zu wollen, die gleichsam die Preispolitik ersetzen sollen." (1)

Schäfer stellt hierzu fest, "daß die betriebswirtschaftliche Theorie sich bisher ausschließlich mit der kostenwirtschaftlichen Begründung der Preisstellung befaßt" und er fordert, daß die "ertrags- oder absatzorientierte Preispolitik" stärker in die Betrachtung einbezogen wird (2).

Die Bestrebungen nach dem Ende der staatlichen Zwangswirtschaft gingen dahin, die Kostenrechnung aus der Erstarrung herauszuführen und sie zu einem brauchbaren Werkzeug in der Hand der Unternehmen zur Lösung ihrer speziellen Probleme zu machen (3).

Auch jetzt wurden zunächst vor allem die Methoden der Kostenrechnung weiterentwickelt. Ausgehend von Schmalenbachs Idee des Rechnens mit Grenzkosten (4) und Rummels "Blockkostenrechnung" (5) und dem in der amerikanischen Praxis entstandenen Direct Costing (6)

-
- (1) Lehmann, Max Rudolf : Industriekalkulation. 4. Aufl., Stuttgart 1951, S. 118/119 (Sperrungen von Lehmann). Siehe auch derselbe: Die Problematik der Preispolitik auf Grenzkosten- und auf Vollkostenbasis. in : ZfB, 20. Jg. (1950), S. 335.
 - (2) Schäfer, Erich : Artikel "Absatzwirtschaft", in : HdW, Bd. I, Betriebswirtschaft, S. 375.
 - (3) Müller, A. : Grundzüge ..., a. a. O., S. 30.
 - (4) Schmalenbach, Eugen : Selbstkostenrechnung, in : ZfhF 13. Jg. (1919), S. 322 und Schmalenbach, E. : Selbstkostenrechnung und Preispolitik. 6. Aufl., Leipzig 1934, S. 172 ff.
 - (5) Rummel, Kurt : Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten. 3. Aufl., Düsseldorf 1949, S. 192-214.
 - (6) Vgl. hierzu insbes. National Association of Cost Accountants. Direct Costing; (NACA Research Report No. 23), New York 1953. (Deutsche Übersetzung: Direct Costing - Das Rechnen mit Grenzkosten. RKW Berichtsreihe "Sonstige Veröffentlichungen", C 20; Berlin-Frankfurt-Köln 1960). - Marple, R. P. : Direct Costing and the Uses of Cost Data, The Accounting Review, Vol. XXX 1955, No. 3, S. 430-438, u. a. - Eine Darstellung des Direct Costing gibt Heine, Peter: Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung. in : ZfhF, NF, 11. Jg. (1959), S. 515-534. - Eine ausführliche Bibliographie der anglo-amerikanischen und französischen Veröffentlichungen zum System des Direct Costing findet sich bei Weber, Karl: Direct Costing, in: Industrielle Organisation, 29. Jg. (1960), S. 485-488.

andererseits entwickelte Riebel das System des "Rechnens mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen" (1). Die Gedanken Riebels zur Gestaltung der Kostenrechnung, die in dem genannten Aufsatz niedergelegt sind und die in vielen Vorlesungen, Seminaren, Vorträgen und Gesprächen weiterentwickelt wurden, bilden die wesentlichen Grundlagen zu der vorliegenden Arbeit.

Im Zuge der Neuorientierung der Kostenrechnung wandte man sich auch der Frage der Ausgestaltung der Kostenrechnung für bestimmte Rechnungszwecke zu. Dabei standen zunächst andere Zwecke als die Preispolitik im Vordergrund, insbesondere wurde die Gestaltung für unternehmerische Kontroll- und Dispositionszwecke untersucht (2).

Die Frage, wie eine Kostenrechnung aussehen muß, die vornehmlich der Preispolitik dienen soll, wurde bisher noch kaum behandelt. Die vorliegende Untersuchung soll dazu beitragen, diese Lücke zu schließen. Ausgehend von der Tatsache, daß die Kosten des Anbieters nur einer der Bestimmungsgründe für die Preisstellung sind (3), soll sie die Grenzen und die Möglichkeiten der Kostenrechnung im Dienste der Preispolitik zeigen. Sie soll deutlich machen, welche Aufgaben die Kostenrechnung im Dienste der Preispolitik hat und wie sie aufgebaut werden muß, um diese Aufgaben zu erfüllen.

Dabei kann es nicht Aufgabe der Kostenrechnung sein, die "Selbstkosten der Produkte" als Unterlage der Preisbildung zu ermitteln; Mellerowicz's Definition "Kostenrechnung ist Erfassung und Zurechnung der betrieblichen Kosten auf die Leistungen" (4) ist zu eng. Die Ko-

(1) Riebel, Paul : Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in : ZfhF NF. 11.Jg. (1959), S. 213-238.

(2) Siehe z. B. Riebel, Paul : Die Gestaltung der Kostenrechnung zum Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition. in : ZfB. 26.Jg. (1956), S. 278-289. - Riebel, Paul : Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen im Fertigungsbereich. in : Neue Betriebswirtschaft. 14.Jg. (1961), S. 145-154.

(3) Nowak, Paul : Kostenrechnungssysteme, a. a. O., S. 24.

(4) Mellerowicz, Konrad : Kosten und Kostenrechnung. Bd. 2. Verfahren. 1. Teil, 2. u. 3. Aufl., Berlin 1958, S. 1. - Ähnlich Fosshardt : "Aufgabe der Kostenrechnung ist die Ermittlung der effektiven Selbstkosten"; (Fosshardt, Erich; Leistungsgemäße Kostenrechnung, Zürich 1948, S. 27.).

stenrechnung umfaßt vielmehr jedes Rechnen mit Kosten, also sowohl objektbezogene als auch periodenbezogene Rechnungen, wobei unter Objekt nicht nur die Leistungseinheit zu verstehen ist, sondern auch eine Erzeugnisgruppe, ein Auftrag, eine Charge, eine Kostenstelle usw. (1). Die Kostenrechnung ist also zu definieren als die Erfassung, Gliederung und Zusammenstellung der betrieblichen Kosten sowie die Zuordnung zu solchen Objekten, denen die Kosten sinnvollerweise zugerechnet werden können.

Das Vorhaben der vorliegenden Untersuchung - zu zeigen, wie die Kostenrechnung gestaltet werden muß, um der Preispolitik zu dienen -, wird dadurch erschwert, daß über die betriebliche Preispolitik noch keine grundlegenden Untersuchungen vorliegen. Soweit sich die neuere betriebswirtschaftliche Literatur mit der Preispolitik befaßt, fußt sie auf der mikroökonomischen Theorie der Preisbildung (2).

Die Aussagen dieser Arbeiten sind zu abstrakt und theoretisch, als daß man aus ihnen das Verhalten der Betriebe bei der Preisfestsetzung ableiten kann.

Die Brauchbarkeit wird vor allem dadurch eingeschränkt, daß die Autoren die Preisbildung von einer übergeordneten Warte aus betrachten und der Frage nachgehen, "wie bildet sich der Preis zwischen Anbietern und Nachfragern?", während für die vorliegende Untersuchung die Preisbildung aus der Sicht des anbietenden Unternehmens gesehen werden muß, das fragt: "welche Überlegungen muß ich bei der Bildung meiner Preise anstellen?". Diese Fragestellung wird ausführlicher in der amerikanischen Literatur bei Dean und Oxenfeldt (3) behandelt. In der deutschen Literatur finden sich Ansätze außer in den bereits ge-

(1) Nowak, P.: Kostenrechnungssysteme, a. a. O., S. 12.

(2) Das gilt insbesondere für die Arbeit Gutenbergs, der sich am ausführlichsten mit der Preispolitik befaßt hat. (Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2. Der Absatz. 3. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg, 1959). - Siehe auch Gälweiler, Alois: Betriebliche Preispolitik. in: HdB. 3. Aufl., Sp. 4397-4408.

(3) Dean, Joel: Managerial Economics, Englewood Cliffs, N. Y., 1951. - Oxenfeldt, Alfred R.: Industrial Pricing and Market Practices. New York 1951.

nannten Arbeiten vor allem bei Koch, Sandig, Hessenmüller, Mellerowicz und Theisen (1).

Wesentliche Anregungen zu den Fragen der betrieblichen Preispolitik erhielt der Verfasser von seinem Lehrer, Herrn Professor Dr. P. Riebel, aus zahlreichen Vorlesungen, Seminaren und Gesprächen.

Infolge des Fehlens von einschlägigen Veröffentlichungen ist es erforderlich, zunächst einmal die Preispolitik kurz darzustellen. Dabei soll von einem rein betrieblichen Standpunkt ausgegangen werden; die Preispolitik soll aus der Sicht des einzelnen Betriebes (2) behandelt werden. Die mikroökonomische Preistheorie soll nur soweit herangezogen werden, wie sie Aufschluß über die Wesensmerkmale der unternehmerischen Preispolitik gibt, die ihrerseits für die Gestaltung der Kostenrechnung Bedeutung haben.

Die Preispolitik der Betriebe erstreckt sich sowohl auf die Bestimmung der Preise für die Absatzgüter als auch für die Kostengüter. Gegenstand dieser Untersuchung soll nur die Preispolitik nach der Absatzseite sein, um den Rahmen der Untersuchung nicht zu weit zu spannen (3).

-
- (1) Koch, Waldemar: Grundlagen und Technik des Vertriebs, Bd. II., 2. Aufl., Berlin 1958, S. 436-492. - Sandig, Curt: Die Führung des Betriebes - Betriebswirtschaftspolitik. Stuttgart 1953. - Sandig, Curt: Preisbildung und Preispolitik, a. a. O., S. 69-111. - Mellerowicz, Konrad: Preis-, Kosten- und Produktgestaltung als Mittel der Absatzpolitik. in: Der Markenartikel, 21. Jg. 1959, S. 465-483. - Theisen, Paul: Die betriebliche Preispolitik im Einzelhandel. Köln und Opladen 1960.
 - (2) Die Unterscheidungen, die in der Literatur (z. B. Walther, Alfred: Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 1. Bd., Der Betrieb, Zürich 1955, S. 6 und S. 12; Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1, 'Die Produktion', 5. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1960, S. 400-401, und Schäfer, Erich: Die Unternehmung, Köln und Opladen 1949, S. 16) zwischen Unternehmung und Betrieb getroffen werden, sind für die vorliegende Arbeit nicht von Bedeutung. Die Begriffe "Unternehmung" und "Betrieb" werden mit Lehmann als Synonyme verwandt (Lehmann, M. R.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3. Aufl., Wiesbaden 1956, S. 51).
 - (3) Siehe auch Lehmann, M. R.: Industriekalkulation, a. a. O., S. 216.

Im Rahmen dieser Arbeit kann die unternehmerische Preispolitik nur in allgemeinen Umrissen geschildert werden. Es kommt darauf an, die Grundlagen zur Analyse der Anforderungen der Preispolitik an die Kostenrechnung zu legen. Demgemäß stehen diejenigen Aspekte der Preispolitik im Vordergrund, die für die Gestaltung der Kostenrechnung bedeutsam sind. Dagegen werden diejenigen Probleme, die sich vorwiegend auf andere Instrumente der Preisbildung auswirken - z.B. auf die Marktforschung -, vernachlässigt.

02 Gang der Untersuchung

Im ersten Hauptteil sollen zunächst Wesen und Ziele der Preispolitik erläutert werden, es soll gezeigt werden, welche Daten die Preisbildung bestimmen. Vor allem soll jedoch der Frage nachgegangen werden, wie sich die Unternehmen bei der Preispolitik verhalten, auf welche Weise sie zur Festlegung ihrer Absatzpreise gelangen und welche Strategien sie hierbei verfolgen. Im ersten Hauptteil sollen weiterhin die Zusammenhänge der Preispolitik mit anderen Mitteln der Absatzpolitik aufgezeigt werden. Dabei beschränkt sich die Untersuchung auf die absatzpolitischen Instrumente, die als Ergänzungen der Preispolitik angesehen werden können, wie Gestaltung der Liefer- und Zahlungsbedingungen, Sortimentsgestaltung und Mengenpolitik.

Ausgehend von den Verhaltensweisen der Betriebe bei der Preisbildung werden im zweiten Teil der Arbeit die Fragen analysiert, die von der Preispolitik an die Kostenrechnung gestellt werden. Die Kostenrechnung kann Unterlagen über die betrieblichen Bestimmungsgründe der Preise liefern. Die Fragen der Preispolitik an die Kostenrechnung betreffen dementsprechend die Kosten- und Liquiditätsverhältnisse in den verschiedenen betrieblichen Situationen.

Der dritte, wichtigste Teil befaßt sich mit der Gestaltung der Kostenrechnung für preispolitische Zwecke; er untersucht die Frage: 'wie muß die Kostenrechnung aufgebaut werden, um den Anforderungen zu entsprechen, die von der Preispolitik an sie gestellt werden?'

Dabei sollen zunächst die allgemeinen Gestaltungselemente der Kostenrechnung - Fragen der Bewertung, des zweckmäßigen Rechnungssystems usw. - untersucht werden. Dann soll an Hand von Beispielen und Modellrechnungen der zweckmäßige Aufbau der Kostenrechnung selbst gezeigt werden.

1 Erster Teil

Die Grundzüge der Preispolitik

11 Das Wesen der Preispolitik

111 Der Begriff Preispolitik

Preispolitik wird definiert als "die betriebswirtschaftlichen Überlegungen und Entscheidungen über die Preise der Absatzgüter" (1); es handelt sich also um die politischen Maßnahmen, die der Betrieb hinsichtlich der Angebotspreise seiner Leistungen ergreift, wobei "politisch" entsprechend der Definition des Begriffs "Politik" betont, daß es um Maßnahmen geht, die versuchen, im Rahmen eines "allgemeinen Planens und Handelns . . . ein Ziel auf dem Wege des Verhandelns, Überredens und zielbewußter Ausnützung günstiger Augenblickslagen zu erreichen" (2).

Einige Autoren unterscheiden die Begriffe "Preis" und "Preisforderung". Als "Preisforderung" bezeichnen sie das, was der Betrieb für seine Leistung verlangt, ein "Preis" kommt nach ihrer Ansicht erst dann zustande, wenn die Preisforderung von den Abnehmern akzeptiert wird (3). Im Sprachgebrauch und in der betriebswirtschaftlichen Literatur wird jedoch auch der geforderte Betrag als Preis (Angebotspreis) bezeichnet. Man spricht von der "Preisstellung der Unternehmung" (4).

Die vorliegende Abhandlung beschäftigt sich mit den Preisen, zu denen die Betriebe ihre Leistungen anbieten. Im folgenden wird der Begriff "Preis" im Sinne von "Angebotspreis" benutzt.

-
- (1) Gälweiler, Alois; Artikel "Betriebliche Preispolitik", in HdB., 3. Aufl., Sp. 4398.
 - (2) Der Große Brockhaus. 15. Aufl., Leipzig 1933 Bd. 14, S. 706.
 - (3) Dieser Ansicht sind z. B. Fettel, Johannes; Marktpreis und Kostenpreis. Meisenheim am Glan, 1954, S. 19. - Sandig, Curt; Die Führung des Betriebes, Stuttgart 1953, S. 186.
 - (4) Gutenberg, E.; Der Absatz, a. a. O. S. 148 - vgl. auch; Schmalenbach, E.; Kostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 496.

Das Ziel der Unternehmungen, und damit auch das Ziel der Preispolitik, ist in einer freien Wirtschaft - und diese soll in der vorliegenden Arbeit betrachtet werden - die Gewinnmaximierung (1). Dieses Ziel - die Gewinnmaximierung - kann nun kurzfristig oder langfristig angestrebt werden. Eine kurzfristige Verfolgung des Prinzips der Gewinnmaximierung liegt vor, wenn "ein Unternehmen bestrebt ist, aus jedem einzelnen Geschäft das Maximum an Gewinn herauszuholen" (2). Die Betriebe sind jedoch in der Regel nicht für einmalige Geschäfte gegründet, sondern sie sind für ein Bestehen auf unbestimmte Zeit eingerichtet. Das Ziel der Maximierung des Gewinns enthält damit das Bestreben nach Betriebserhaltung und Betriebsvergrößerung (3). Die Betriebe wollen also ihr Fortbestehen für eine längere Zeit sichern und während dieser Zeit einen möglichst hohen Gewinn erwirtschaften.

In der Literatur, insbesondere in der amerikanischen, wird gelegentlich festgestellt, daß die Betriebe nicht immer nach dem größten Gewinn streben, sondern oft nur nach einen "angemessenen Gewinn" (4). Diese Ansicht beruht auf Aussagen von Unternehmensleitern. Nun übt die Praxis bei der Erteilung von Auskünften auf keinem Gebiet eine derar-

-
- (1) Rieger : "Die Unternehmung ist eine Veranstaltung zur Erzielung von Geldeinkommen - hier Gewinn genannt." (Rieger, Wilhelm : Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 2.unveränd. Aufl., Erlangen 1959, S. 44). Siehe auch Lehmann, M.R.: Industriekalkulation, a. a. O., S. 218 u. 233. - Sandig, Curt : Preisbildung und Preispolitik, in : VDI-Taschenbuch Industrieller Vertrieb (Hrsg. Verein Deutscher Ingenieure), Düsseldorf 1957, S. 74. u. a.
 - (2) Gutenberg, Erich : Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. II, Der Absatz, 3. Aufl. Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S. 7. - Sandig sieht nur diesen Fall als Gewinnmaximierung an, er sagt : "Das Maximieren von Gewinnen ist nur da möglich, wo einmalige Geschäfte getätigt werden." Sandig, C.: Die Führung des Betriebs - Betriebswirtschaftspolitik. Stuttgart 1953, S. 70.
 - (3) Hax, K.: Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen 1957, S. 7. - Sandig, C.: Die Führung des Betriebes, - Betriebswirtschaftspolitik, Stuttgart 1953, S. 75. - Dean, Joel : Managerial economics, Englewood Cliffs, N. Y., 1951, S. 399.
 - (4) Oxenfeldt, A.R.: Industrial Pricing and Market Practices. New York 1951, S. 116. - Dean, J.: Managerial economics, a. a. O., S. 29.

tige Zurückhaltung wie auf dem Gebiet der Preispolitik, und man darf es nicht allzu wörtlich nehmen, wenn ein Unternehmensleiter behauptet, er sei mit einem "angemessenen Gewinn" zufrieden und strebe nach keinem höheren (1).

Gewiß gibt es auch in der privaten Wirtschaft gemeinnützige Betriebe, die nicht nach einem möglichst großen Gewinn streben, aber das sind wohl seltene Ausnahmefälle, und man kann Gutenberg zustimmen, wenn er sagt : "Für Unternehmungen, die nach dem marktwirtschaftlichen Prinzip arbeiten, gilt grundsätzlich, daß sie bestrebt sein müssen, auf das eingesetzte Kapital einen möglichst hohen Gewinn zu erzielen." (2)

Man kann also die oben gegebene Definition der Preispolitik wie folgt präzisieren : Betriebliche Preispolitik ist die Summe der Maßnahmen, die darauf abzielen, die Preise so zu setzen, daß der Bestand des Unternehmens gesichert ist und während der Dauer des Bestehens ein möglichst großer Gewinn erwirtschaftet wird (3).

112 Die Teilziele der Preispolitik

Diese Zielsetzung der Preispolitik - Maximierung der Gewinne über einen längeren Zeitraum - ist nun zu generell, um daraus Richtpunkte für die preispolitische Verhaltensweise in konkreten Situationen abzuleiten. Wenn in einem konkreten Fall gefragt wird : Wie hoch muß

-
- (1) Besonders scharf wendet sich Rieger gegen "die romantische Idee des angemessenen Gewinns". Rieger, W.: Einführung ..., a. a. O., S. 51/52.
 - (2) Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 7.
 - (3) Vgl. auch die Definition Heinens : "Unter Preispolitik wird die Summe aller Maßnahmen verstanden, die eine Unternehmung im Hinblick auf die Verkaufspreise trifft, um die betrieblichen Leistungen am Markt nach den im erwerbswirtschaftlichen Prinzip verankerten Zielsetzungen zu veräußern. Dabei handelt es sich um die Bestimmung des günstigsten Angebotspreises für die Erzeugnisse am Markt. (Heinen, Edmund ; Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. I, Grundlagen, Wiesbaden 1959, S. 58.)

der Preis für ein Produkt festgesetzt werden, dann ist mit dem Hinweis auf den größtmöglichen Gewinn wenig anzufangen. Hier müssen der preisbildenden Instanz konkretere Teil-Zielsetzungen angegeben werden. Im folgenden sollen diese näher aufgezeigt werden.

Wenn die Absatzmenge durch den Preis nicht beeinflusst wird, strebt die Preispolitik nach dem höchsten erreichbaren Preis. Das ist z.B. dann der Fall, wenn der anbietende Betrieb schon als Lieferant festliegt und nur noch die Höhe des Preises zwischen den Partnern ausgehandelt wird oder wenn die Käufer infolge mangelnder Sachkenntnis hohe Preise für ein Zeichen hoher Qualität halten (1).

In den meisten Fällen beeinflusst der Preis jedoch die Absatzmenge : bei höheren Preisen kann nur eine geringere Menge abgesetzt werden. Aufgabe der Preispolitik ist es hier, den Preis so anzusetzen, daß die g ü n s t i g s t e A b s a t z m e n g e erzielt wird, das ist die Menge, bei der die Differenz zwischen Umsatz und Kosten am größten - der Grenzumsatz also gleich den Grenzkosten - ist (2).

Die betriebswirtschaftliche Literatur betont die Aufgabe der Preispolitik, für eine möglichst gute Ausnutzung der Kapazität, also für Vollbeschäftigung zu sorgen (3).

Das Streben nach Vollbeschäftigung wird jedoch durch das Ziel der Gewinnmaximierung begrenzt : zusätzliche Beschäftigung durch Preis-senkung ist nur solange von Interesse, wie die zusätzlichen Erlöse größer sind als die zusätzlich entstehenden Kosten.

-
- (1) Sandig, C.: Preisbildung und Preispolitik, a. a. O., S. 81.
Siehe auch : Leffson, U.: Elastizität und Beeinflussungsmöglichkeiten der Nachfrage, in : Der Markenartikel, 19. Jg. (1957), S. 521. - Oxenfeldt, A. R.: A Dynamic Element in Consumption : The T. V. - Industry, in : Clark, L. H.: Consumer Behavior. New York 1958, S. 422 und 433.
- (2) Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 172.
- (3) Schmidt, Fritz : Kalkulation und Preispolitik, Berlin-Wien 1930, S. 114. - Seischab, Hans ; Kalkulation und Preispolitik. Leipzig 1944, S. 208.

Betriebe, deren Absatz starken zeitlichen Schwankungen unterworfen ist, sind bestrebt, diese Schwankungen auszugleichen. Bei solchen Betrieben (z.B. bei Saisonbetrieben) hat die Preispolitik die Aufgabe, durch preisliche Maßnahmen (Preisdifferenzierung), die Schwankungen auszugleichen oder zu mildern und dadurch für gleichmäßige Beschäftigung zu sorgen.

In anderen Situationen zielt die Preispolitik auf die günstigste Beschäftigungsart ab. Hierauf weist besonders Schmalenbach hin (1). Es kommt darauf an, durch die Preisgestaltung die Nachfrage auf solche Produkte hinzulenken, die nicht die Engpaßstellen im Betrieb in hohem Maße beanspruchen.

In kritischen Situationen, in denen ein starker Druck auf Preise und Beschäftigung herrscht, fällt der Preispolitik die Aufgabe zu, solche Preise zu setzen, die das liquiditätsmäßige und substanzielle Bestehen des Betriebes sichern.

Schließlich ist die Preispolitik eines der wichtigsten Instrumente im Kampf um die Marktstellung. In bestimmten Situationen soll die Preisgestaltung dazu beitragen, eine "Vorzugsstellung im Markt zu gewinnen" (2). Man will versuchen, die Konkurrenten aus dem Markt zu drängen oder ihnen den Eintritt in den Markt zu verwehren, usw. (3).

12 Die Daten, auf die sich der Betrieb bei der Preisbildung stützt

Ehe im nächsten Abschnitt gezeigt wird, wie sich die Unternehmen bei der Festlegung ihrer Absatzpreise verhalten, welche Methoden sie bei der Preisbildung anwenden und welche Strategien sie verfolgen, soll zunächst einmal gezeigt werden, von welchen Daten die Preisbildung beeinflußt wird.

-
- (1) Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S.492.
 - (2) Sandig, C.: Preisbildung und Preispolitik, a.a.O., S.83.
 - (3) Dean, J.: Managerial Economics, a.a.O., S.401.

Im allgemeinen unterscheidet man zwei Gruppen von Faktoren, die die Güterpreise beeinflussen : einmal Faktoren, die von der Nachfrageseite ausgehen, zum anderen solche, die von der Angebotsseite auf die Preise einwirken. In der vorliegenden Untersuchung, die die Preisbildung vom Standpunkt eines anbietenden Betriebes betrachtet, ist eine andere Gliederung zweckmäßig. Hier muß unterschieden werden zwischen Verhältnissen des anbietenden Betriebs und den Gegebenheiten des Marktes als Bestimmungsgründen für die Angebotspreise.

Die Daten des Markts - z.B. die höchsten Preisgebote der Nachfrage, die Preise der Konkurrenz usw. - begrenzen die Preisforderungen der Anbieter nach oben. Während die Obergrenzen von außerbetrieblichen Gegebenheiten bestimmt werden, resultieren die Mindestforderungen aus den betrieblichen Verhältnissen - insbesondere den Kostenverhältnissen - des Anbieters.

Für die vorliegende Untersuchung sind diese betrieblichen Verhältnisse von besonderer Bedeutung, denn nur über diese kann ja die Kostenrechnung Angaben machen. Zunächst jedoch sollen die wichtigsten außerbetrieblichen Bestimmungsfaktoren für die Preisbildung gezeigt werden.

121 Die Verhältnisse des Marktes

Bei der Preisfestsetzung sind die Verhältnisse des Marktes von überwiegender Bedeutung. Nur wenn das Preisniveau niedrig ist und die Bestimmung der Mindestpreise wichtig wird, orientieren sich die Betriebe in erster Linie an den betrieblichen Verhältnissen.

Die außerbetrieblichen Daten für die Preisfestsetzung können hier jedoch nicht ausführlich dargestellt werden - das würde zur Aufstellung einer "betriebswirtschaftlichen Theorie der Preisbildung" führen -, sie sollen lediglich soweit aufgezählt werden, wie es erforderlich ist, um die preispolitischen Verhaltensweisen (1) der Betriebe zu erläutern.

(1) Siehe Abschn. 13, S. 32-60

Der Faktor, dem in der theoretischen Untersuchung der Preisbildung die größte Aufmerksamkeit gewidmet wurde, ist die Marktf o r m . Als ein wesentliches Merkmal zur Kennzeichnung der Marktform wird die Zahl der am Markt Beteiligten angesehen (1). Je nachdem, ob am Marktgeschehen ein oder einige oder viele Anbieter oder Nachfrager beteiligt sind, unterscheidet man monopolistische, oligopolistische und atomistische Märkte.

Neben der Zahl der Beteiligten am Markt ist es von Bedeutung, ob es sich um einen vollkommenen oder um einen unvollkommenen Markt handelt. Bedingungen des vollkommenen Marktes sind nach Gutenberg : a. alle Marktbeteiligten handeln ausschließlich nach dem Gewinnmaximierungsprinzip. b. die Reaktionsgeschwindigkeit ist unendlich groß, c. es herrscht vollkommene Markttransparenz, d. es bestehen keine Präferenzen (2).

Da sich die Kriterien "Zahl der Marktbeteiligten" und "Vollkommenheit des Marktes" sowohl auf die Anbieterseite als auch auf die Nachfrageseite des Marktes beziehen können, ergibt sich aus der Kombination der Möglichkeiten eine große Zahl von verschiedenen Marktformen.

Die neuere preistheoretische Literatur stellt neben die Zahl der Marktbeteiligten deren Verhaltensweisen als Preisbestimmungsfaktor (4).

-
- (1) Siehe z.B. Stackelberg, Heinrich von : Grundlage der theoretischen Volkswirtschaftslehre, 2. Aufl. Bern und Tübingen 1951, S. 235. - Vergleiche zur Einseitigkeit dieser Betrachtungsweise die kritischen Anmerkungen von E. Schäfer (Schäfer, Erich ; Absatzwirtschaft, in : HdW. Bd. I, S. 275).
 - (2) Gutenberg, E. : Der Absatz, a. a. O., S. 154. - Siehe auch : Möller, H. ; Kalkulation, Absatzpolitik und Preisbildung, a. a. O., S. 28.
 - (3) Siehe die Marktformenschemata bei Lehmann, M. R. : Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a. a. O., S. 118. - Möller, Hans ; Kalkulation, Absatzpolitik und Preisbildung, Wien 1941, S. 31. - Gutenberg, E. : Der Absatz, a. a. O., S. 31 - Eucken, Walter ; Grundlagen der Nationalökonomie, 2. Aufl., Godesberg 1947, S. 147-177. - Seyffert, Rudolf ; Wirtschaftslehre des Handels, 3. Aufl., Köln und Opladen 1951, S. 378 ; u. a.
 - (4) Schneider, E. : Einführung in die Wirtschaftstheorie, Bd. II, a. a. O., S. 60-68.

Gutenberg weist jedoch darauf hin, daß die Verhaltensweisen normalerweise der Marktform entsprechen werden - er sagt: "Unternehmen, die mit oligopolistischen Verhältnissen Preispolitik betreiben, werden sich wahrscheinlich so verhalten, wie es ihre Angebotssituation erfordert" -. Er gliedert deshalb seine "Theorie der betrieblichen Preispolitik" im wesentlichen nach der Marktform (1).

Für das Unternehmen, das Preispolitik betreiben will, ist die Form des Marktes von wesentlicher Bedeutung. Es ist klar, daß der Monopolist andere und wesentlich größere preispolitische Entscheidungsmöglichkeiten hat als ein Unternehmen, das mit anderen konkurriert. Die Marktformen, wie sie der Theorie der Preisbildung zugrundeliegen, sind jedoch abstrakte Gedankenmodelle, die in der Wirklichkeit kaum vorkommen. Die Preise werden darüber hinaus noch von so vielen anderen Faktoren beeinflusst, die in preistheoretischen Gleichgewichtssystemen, wie sie etwa von Schneider oder Gutenberg entwickelt werden, unmöglich berücksichtigt werden können (2).

Für den Unternehmer, der das Problem der richtigen Festsetzung seiner Absatzpreise zu lösen hat, sind deshalb die Modellösungen der Preistheorie nicht von allzu großer Bedeutung. Er muß eine ganze Reihe von weiteren Daten ins Auge fassen, die ihn bei der Preisstellung beeinflussen.

Von entscheidender Bedeutung hinsichtlich der Preisfestsetzung ist die Stellung im Markt. Der Unternehmer fragt weniger nach der Form des Marktes, sondern ihn interessiert in erster Linie seine eigene Position.

Ein Hinweis auf die Stellung des einzelnen Unternehmens im Markt gibt nun die Marktform, genauer: die Zahl der Konkurrenten und Kunden. Im allgemeinen wird ein Unternehmer, der ein Gut als einziger anbieten kann, eine stärkere Marktstellung haben als ein Anbieter, der mit einer Anzahl von Mitanbietern konkurrieren muß. Aber

(1) Siehe Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 162.

(2) Siehe Röper, Burkhardt: Marktpreisbildung, in: HdB, 3. Aufl., Sp. 3916.

das ist nicht generell so, die Marktstellung eines Unternehmens hängt nämlich von anderen Faktoren ab, von denen die wichtigsten in den folgenden Abschnitten angeführt werden; und oft muß ein Monopolist alle möglichen Rücksichten nehmen, so daß er nur geringe Freiheit bei der Preisgestaltung hat, während vielfach solche Unternehmen, die mit zahlreichen Konkurrenten im Wettbewerb stehen, infolge von Präferenzen oder einer allgemeinen Knappheit oder aus ähnlichen Gründen eine sehr starke Marktstellung haben und großen Einfluß auf ihre Absatzpreisgestaltung ausüben können.

Einen ganz bedeutenden Einfluß auf die Preisbildung übt die *E l a - s t i z i t ä t* der *N a c h f r a g e* aus. Die Nachfrageelastizität gibt an, um wieviel sich die nachgefragte Menge ändert, wenn sich der Preis um eine Einheit ändert (1).

Im allgemeinen kann man davon ausgehen, daß die Nachfrage elastisch ist, daß also eine Preissenkung eine Absatzmengenvergrößerung bewirkt und umgekehrt. Der Grad der Nachfrageelastizität ist jedoch sehr unterschiedlich. In vielen Fällen übt der Preis eines Gutes innerhalb gewisser Spielräume keine Wirkung auf die Absatzmenge aus, und der Fall, daß Preiserhöhungen die Absatzmenge vergrößern, ist nicht so selten, wie Möller (2) annimmt, und durchaus nicht auf "inferiore Güter" beschränkt.

Ein Betrieb, der auf eine elastische Nachfrage trifft, muß bei einer Preisänderung in weit stärkerem Maße mit Auswirkungen auf die Absatzmenge rechnen als bei unelastischer Nachfrage. Wenn der Betrieb nicht überbeschäftigt ist, läßt deshalb hohe Nachfrageelastizität eine Preiserhöhung wegen der zu erwartenden Absatzeinbuße ungeraten erscheinen.

Wovon werden Umfang und Elastizität der Nachfrage bestimmt ? Der nächstliegende Faktor ist die Intensität der Nachfrage, also die Dringlichkeit des Bedürfnisses, das die nachgefragte Wa-

(1) Marshall, Alfred : Principles of economics, London 1947, 8 ed, S. 102.

(2) Möller, H. : Kalkulation, Absatzpolitik und Preisbildung, a. a. O., S. 26.

re befriedigen soll. Die Nachfrage nach dringend benötigten Gütern wird durch Preiserhöhungen nur wenig geschmälert, wenn der Abnehmer nicht die Möglichkeit hat, seinen Bedarf bei der Konkurrenz zu decken. (Beispiel : Maschinenersatzteile).

Weiterhin sind die Möglichkeiten der Substitution von Bedeutung für die Nachfrage und bilden damit ein Datum bei der Preisfestsetzung. Vorhandene Substitutionsmöglichkeit vermindert die Freiheit der Preisgestaltung. Vielfach bildet der Preis des Substituts die Preisobergrenze für ein Gut (1).

Große Bedeutung für die Preisbildung hat die Durchsichtigkeit des Marktes. Sind den Marktbeteiligten die Zahl der Anbieter, deren Preise und Bedingungen bekannt, so bleibt den preisbildenden Unternehmungen viel weniger Spielraum für die Preisgestaltung als bei einem undurchsichtigen Markt.

Im Zusammenhang hiermit haben die Eigenarten der Produkte Bedeutung für die Preisbildung.

Es ist ein Unterschied, ob der Preis für ein Produktionsgut oder für ein Konsumgut gebildet werden soll (2). Käufer von Produktionsgütern können die Qualität des Gutes, den Gebrauchsnutzen, den es ihnen liefert, und damit die Preiswürdigkeit des Produktes im allgemeinen richtig beurteilen, während das bei Konsumgütern oft nicht der Fall ist. Vielfach gilt hier der Preis einer Ware geradezu als Maßstab für die Qualität (Beispiele : Textilien, Kosmetika). Natürlich besteht bei den Verkäufern solcher Güter die Tendenz, den Preis möglichst hoch anzusetzen. Hier entstehen zahlreiche Fälle von positiven Nachfrageelastizitäten. So konnte eine Weinstube einen Wein, den sie als besonders günstiges Angebot auf der Karte zu 3, - DM pro Flasche anbot, kaum absetzen. Abhilfe brachte schließlich eine radikale Preiserhöhung auf 11, - DM, das Lager war in kurzer Zeit geräumt (3).

Ähnliche Verhältnisse bestehen auf dem Markt für solche Güter, die ne-

(1) Siehe Dean, J.: Managerial Economics. a. a. O., S. 409-410.

(2) Schäfer, E.: Grundlagen der Marktforschung, 3. Aufl., Köln und Opladen 1953, S. 75.

(3) Nach Auskunft des Inhabers.

ben ihrem Sachnutzen noch einen Geltungsnutzen stiften, wie z.B. Modegüter. Auch hier läßt sich oft eine positive Nachfrageelastizität feststellen (1).

Ferner ist es für die Preisbildung bedeutsam, ob das Gut einen einmaligen oder einen wiederholten Bedarf deckt. Im letzten Fall ist dem Verkäufer daran gelegen, eine dauerhafte Beziehung zu dem Abnehmer herzustellen. Die Preise werden also tendenziell niedriger sein als bei Gütern, die nur einen einmaligen Bedarf decken (2).

122 Die betrieblichen Verhältnisse des Anbieters

Zweite Komponente für die Bestimmung der Preishöhe neben den Einflüssen des Marktes sind die betrieblichen Verhältnisse des Anbieters. Diese betrieblichen Verhältnisse - Kostenverhältnisse, Liquiditätslage, Beschäftigungslage - sind der Gegenstand der betrieblichen Kostenrechnung. Die Preispolitik wendet sich an die Kostenrechnung, wenn sie Angaben über dieses Gebiet benötigt.

Die betrieblichen Verhältnisse sind somit das Untersuchungsfeld dieser Arbeit. Der vorliegende Abschnitt soll deshalb nur einen Überblick über die Faktoren geben, die von betrieblicher Seite her für die Preisbestimmung von Bedeutung sind. Die Arbeit wird im weiteren Verlauf noch tiefer in die Probleme eindringen.

(1) Leffson, U.: Elastizität und Beeinflussungsmöglichkeiten der Nachfrage, a. a. O., S. 532.

Siehe auch ; Sandig, C.: Die Führung des Betriebes, a. a. O., S. 203.

(2) Eine ausführlichere Analyse der Bedarfsarten gibt Erich Schäfer (Grundlagen der Marktforschung, 3. Aufl., Köln und Opladen 1953, S. 74-79). - Die oben angeführten Überlegungen genügen jedoch, um die Vielfalt der Faktoren anzudeuten, die von der Seite der Nachfrage her auf den Preis einwirken.

Die Eigenarten des Betriebes drücken sich in seinen Kostenverhältnissen aus. Diese Kostenverhältnisse sind es deshalb in erster Linie, die von der Seite des anbietenden Betriebes her die Preise der Güter bestimmen (1).

Die Höhe des Preises hängt natürlich in erster Linie von dem Kostenbetrag ab, den ein Gut bei seiner Herstellung verursacht hat, also von den "Selbstkosten des Produkts" (2). Dieser Begriff ist jedoch sehr problematisch, wie unten (Punkt 22, S. 67-74) gezeigt werden soll. Besser ausgedrückt muß es heißen: Der Preis wird durch die Kostenvorstellungen des Anbieters mitbestimmt.

Ein wichtiger Preisbestimmungsfaktor ist die Kostenstruktur. Dabei interessiert vor allem die Frage, inwieweit die Kosten durch die Herstellung eines Produktes entstehen und inwieweit sie unabhängig von der Erzeugnismenge des Betriebes anfallen. Hat der anbietende Betrieb nur geringe fixe Kosten in bezug auf die Erzeugungsmenge je Periode, so ist er hinsichtlich der Festsetzung seiner Mindestpreise wesentlich unelastischer als ein Betrieb mit hohem unveränderlichem Kostenanteil (3).

Ein weiterer wichtiger Preisbestimmungsfaktor ist die Produktionsverbundenheit.

Bei unverbundener (isolierter) Produktion (4) können die Kosten der erzeugten Produktart zugeordnet werden. Bei verbundener Produktion (4) ist nur ein Teil der Kosten durch die einzelnen Produktarten verursacht. Nur dieser Teil kann den Produktarten direkt zugerechnet werden. Beim höchsten Grad der Produktionsverbundenheit, der Kuppelproduktion,

(1) Koch, W.: Grundlagen und Technik des Vertriebes, Bd. 2, a. a. O., S. 438.

(2) Koch, W.: ebenda, S. 447.

(3) Siehe Abschn. 25, S. 89.

(4) Zu diesen Begriffen siehe: Riebel, Paul: Die Kuppelproduktion, Betriebs- und Marktprobleme, Köln und Opladen 1955, S. 62.

sind alle Kosten bis zur Trennung der Kuppelprodukte Gemeinkosten.

Je größer also der Grad der Produktionsverbundenheit ist, desto ungenauer sind die Vorstellungen des Betriebes darüber, was ihn die einzelnen Produktarten und -einheiten "gekostet" haben und was er mindestens dafür verlangen muß. Bei Produkten, die aus verbundener Produktion hervorgehen, sind auch die Mindestpreise der verschiedenen Erzeugnisse miteinander verbunden; mit wachsender Verbundenheit gewinnt der kalkulatorische Ausgleich an Bedeutung.

Daß auch die Art der Produkte (Individualerzeugnisse - Massenerzeugnisse) und die Verhaltensweisen des Betriebes preisbestimmend wirken, soll nur am Rande vermerkt werden. Der nächste Hauptabschnitt wird zeigen, wie sich diese Größen auswirken (1).

1222 Die betriebliche Situation

Neben den Eigenarten des Betriebes übt die jeweilige betriebliche Situation Einfluß auf die Preisfestsetzung für die Erzeugnisse des Betriebes aus. Insbesondere ist an die Beschäftigungslage zu denken. Wenn der Betrieb gut beschäftigt ist, wenn die Kapazität seiner Betriebsmittel und Arbeitskräfte ausgelastet ist und damit zu rechnen ist, daß das so bleibt, dann ist er nicht sonderlich daran interessiert, neue Aufträge zu erhalten. Er wird deshalb die Preise für seine Erzeugnisse hoch im Verhältnis zur mutmaßlichen Zahlungsbereitschaft der Abnehmer ansetzen.

Anders in einer Situation der Unterbeschäftigung: Hier geht das Bestreben dahin, neue Aufträge zu erhalten und die Absatzmenge zu vergrößern. Dazu ist in der Regel eine Preissenkung erforderlich. Bestehende Unterbeschäftigung hat also bei elastischer Nachfrage eine preissenkende Tendenz (2).

(1) Siehe Abschn. 13, S. 32 ff.

(2) Diese Aussage gilt natürlich nur dann, wenn die Unterbeschäftigung auf mangelnder Nachfrage beruht; sie gilt nicht, wenn die geringere Produktionsmenge aus einem Mangel an Rohstoffen resultiert.

Gleiche Wirkung hat eine angespannte Liquiditätslage des Betriebes. In dieser Situation besteht großes Interesse daran, flüssige Mittel zu erhalten. Man wird deshalb oft Verkäufe zu einem niedrigeren als dem normalen Preis tätigen (1).

13 Die preispolitischen Verhaltensweisen

Die Anforderungen der Preispolitik sind unterschiedlich, je nachdem, in welchen Formen sich die Preisbildung vollzieht, welche Ziele der Unternehmer mit der Preispolitik verfolgt und welche Strategien er dabei anwendet. Die benötigten Informationen wechseln mit den verschiedenen Situationen. Die Untersuchung der preispolitischen Verhaltensweisen bildet deshalb die Grundlage für die Analyse der Anforderungen an die Kostenrechnung.

131 Die Arten der Preisbildung durch die Betriebe

Aus der Sicht des auf den Markt tretenden Unternehmens kann man zunächst zwei Formen der Preisbildung unterscheiden :

1. Der Betrieb kann seine Preise selbst festsetzen;
2. Im Markt bestehen für die Erzeugnisse bestimmte Preise, die für den anbietenden Betrieb ein Datum sind.

1311 Die Betriebe bilden ihre Preise selbst

Der Fall, daß die Unternehmen einen großen Einfluß auf die Preise ihrer Erzeugnisse haben, ist viel häufiger als ein Gebundensein an einen festen Marktpreis, da die meisten Güter sich durch irgendwelche individuelle Eigenschaften von den Gütern anderer Anbieter unterscheiden. Wenn ein Betrieb die Entscheidungen über seine Preise selbst treffen kann, so benötigt er in größerem Umfang Informationen von der Kostenrechnung,

(1) Näheres hierzu siehe Abschn. 253, S. 96-98.

als wenn er in feste Marktpreise eintreten muß. Der Kostenrechnung kommt also bei freier Preisbestimmung durch den Betrieb größere Bedeutung zu als bei fehlender Möglichkeit zur aktiven Preispolitik.

Bei der Preisfestlegung auf Grund eigener Entscheidung ist zweierlei für die Rolle der Kostenrechnung von besonderer Bedeutung. Einmal ist es die Frage nach den Grundlagen der Preisbestimmung: Werden die Preise in erster Linie aufgrund der Kosten errechnet, die der Betrieb für die Erstellung der Leistung aufgewandt hat, oder versucht der Betrieb mehr, die Preise nach dem Nutzen festzusetzen, den sein Erzeugnis für den Abnehmer hat?

Zum anderen spielt die Frage eine Rolle, ob die Preise generell oder individuell festgelegt werden sollen, ob also das Erzeugnis einen festen (Listen-) Preis hat oder ob der Preis bei jedem Abnehmer oder jedem Verkaufsakt neu festgelegt wird.

Betrachten wir zunächst die Frage, welche Größen die Grundlagen für die Preisfestsetzung bilden können.

13111 Errechnung des Preises aufgrund von Vorstellungen über die eigenen Kosten

Preisbildung aufgrund der eigenen Kosten ist überall da besonders häufig, wo es sich um Güter handelt, die infolge ausgeprägter Individualität nur schwer mit ähnlichen Gütern verglichen werden können.

Im Grundprinzip sieht diese Form der Preisbildung so aus, daß man die Kosten des Produktes (oder was man dafür hält) ermittelt, darauf eine Gewinnspanne aufschlägt und so den Absatzpreis erhält. Dieser "Preiskalkulation" wurde in der Vergangenheit zu große Bedeutung beigemessen (1).

Diese Art der Preisbildung, nämlich Errechnung aufgrund der "Selbstkosten" und eines Gewinnzuschlags, wird auch in der amerikanischen

(1) Siehe die Ausführungen oben, S. 10-12, insbesondere FN. Nr. 1 von S. 10.

Literatur unter dem Namen "cost-plus-pricing" sehr ausführliche behandelt (1).

In der Praxis wird auch heute noch oft versucht, die Preise aufgrund der "Selbstkosten" auszurechnen. Untersuchungen in den Vereinigten Staaten haben ergeben, daß die Mehrzahl der Betriebe ihre Preise nach diesem System bildet (2).

Die Vorliebe der Betriebe für diese Form der Preisbildung beruht wohl auf folgenden Tatsachen :

Erstens : Diese Methode ist sehr bequem. Wenn man einmal eine Preisbildungsformel hat, dann ist ihre Anwendung höchst einfach, da sie ganz schematisch angewandt werden kann.

Zweitens : Die Betriebe haben das Gefühl, daß die ermittelten Kosten noch die zuverlässigsten Werte sind, die zur Verfügung stehen. Die Informationen über die Verhältnisse am Markt, über die Nachfrageelastizität, den Nutzen, den der Käufer von dem Gut hat usw., erscheinen ungenau und ungewiß, so daß man sich lieber auf die scheinbar sichereren Unterlagen über die Kosten verläßt. Darüber hinaus ist zu vermuten, daß die Konkurrenz bei ähnlichen Kostenverhältnissen und ähnlichen Kalkulationsschema zu ähnlichen Angebotspreisen kommt, was die Absatzpolitik sehr vereinfacht. Aus dieser Tatsache erklärt sich die Tendenz zu Vereinheitlichung der Kalkulation in solchen Wirtschaftszweigen, für deren Leistungen keine einheitlichen Marktpreise bestehen.

Drittens : Die Preisbildung aufgrund der "vollen Kosten der Produkte" scheint die sicherste Methode zu sein (3). Wenn man nur im Preis die Kosten der Produkte erzielt, so kann man keine Verluste erleiden - so scheint es.

-
- (1) Dean, J.: Managerial Economics, a. a. O., S. 444 ff. - Oxenfeldt, A. R.: Industrial Pricing, a. a. O., S. 156 ff. - Keith, L. A. - Gubbelini, C. E.: Business Management, New York 1958, S. 339.
- (2) Siehe Oxenfeldt, A. R.: Industrial Pricing, a. a. O., S. 162. - Dean, J.: Managerial Economics, a. a. O., S. 445.
- (3) Dean, J.: Managerial Economics, a. a. O., S. 452.

Aber gerade diese Überlegungen zeigen auch die Mängel einer starren Preisbestimmung aufgrund von Kosten-plus-Gewinn-Formeln :

Erstens ; Sind die Kosten wirklich so sichere Unterlagen ? In späteren Kapiteln wird sich zeigen, daß man in der Regel die Kosten, die ein Produkt verursacht hat, gar nicht ermitteln kann. Die ermittelten Stückkosten sind trügerisch, und die Entscheidungen aufgrund dieser Zahlen sind daher grundsätzlich falsch (1).

Die Möglichkeit der schematischen Anwendung führt dazu, daß man wenig darüber nachdenkt, ob der errechnete Preis auch den Zielen des Unternehmens am besten entspricht.

Zweitens ; Eine Preisbildung aufgrund der eigenen Kosten ignoriert die Nachfrage. "It fails to take account of the buyer's needs and willingness to pay, which govern the sales volume obtainable at each of a series of prices." (2)

Diese Einwände zeigen die engen Grenzen, die der Preisbildung aufgrund der "Selbstkosten" gesetzt sind.

Die Preisbildung nach dem "cost-plus-pricing" dürfte auch gar nicht so häufig sein, wie das Dean und Oxenfeldt (3) annehmen. Dean weist selbst darauf hin, daß man die Aussagen von Unternehmern, sie würden die Preise nach den Kosten und einem "fairen" Gewinnzuschlag festsetzen, mit Vorsicht betrachten muß. Diese Aussage würde deshalb gemacht, weil so der Anschein eines "vernünftigen und gerechten Preises" entstünde (4).

Darüber hinaus richten sich die Unternehmer auch dann bewußt oder un-

-
- (1) Riebel, Paul ; Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in : ZfhF. NF. 11.Jg.(1959), S.213. - Siehe Abschn. 22, S. 67-74. - Siehe auch: Riebel, Paul ; Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit als Grenzen der Kostenrechnung, in : Neue Betriebswirtschaft, 12.Jg.1959, S.42.
 - (2) Dean, J. ; Managerial Economics, a. a. O., S.451.
 - (3) Siehe oben, FN. Nr. 1, S.34.
 - (4) Dean, J. ; Managerial Economics, a. a. O., S.451.

bewußt nach den Marktverhältnissen, wenn sie die Preise tatsächlich nach einer festen Kosten-plus-Gewinn-Formel errechnen, indem sie die Gemeinkostenzuschläge so ansetzen, daß die Verteilung der Gemeinkosten auf die Produkte marktgerechte Preise ergibt (1).

Die Kosten können jedoch auch in anderer Weise Unterlage der Preisbildung sein, als daß sie die Bausteine bei einer (schematischen) Errechnung des Preises sind. In welcher Weise die Preispolitik sich der Kenntnis der Kosten bedienen kann, ist Hauptgegenstand dieser Untersuchung.

13112 Festlegung des Preises aufgrund von Schätzungen des Nutzens für den Abnehmer

Preisfestsetzung durch die Betriebe ist nicht gleichzusetzen mit Preiskalkulation aufgrund der eigenen Kosten. Im vorigen Abschnitt (2) wurde festgestellt, daß auch der Nutzen, den das Gut dem Abnehmer bringt, bei der Preisfestsetzung berücksichtigt werden muß. Dementsprechend wird oft versucht, die Preise nicht nach den eigenen Kosten zu errechnen, sondern nach dem Nutzen, den der Käufer vermutlich von der Ware hat. Man fragt "Wie hoch ist die Summe, die der Käufer für das Gut zu zahlen bereit sein wird?" und setzt dementsprechend den Preis fest. Schäfer stellt in diesem Zusammenhang fest, daß es "für das Zustandekommen eines Kaufabschlusses nicht nur auf die Kosten des Anbieters ankommt, sondern grundsätzlich ebensosehr auf die Kosten- und Ertragsverhältnisse beim Käufer", und er fordert, daß "die Preispolitik mehr auf die Kosten- und Ertragserwägungen der Kunden abgestellt wird als auf die eigenen" (3). Hinzugefügt werden muß noch, daß nicht nur Kosten- und Ertragserwägungen für die Nutzenschätzung des Kunden maßgebend sind, sondern auch irrationale Faktoren, wie Geltungsnutzen usw. (4). Selbstverständlich kann man die

(1) Fog, B.: Industrial pricing policies. Amsterdam 1960, S. 102-103.

(2) Siehe Punkt 121, S. 28.

(3) Schäfer, E.: Grundlagen der Marktforschung, a. a. O., S. 31.

(4) Vershofen, Wilhelm: Handbuch der Verbrauchsforschung, Bd. II, 1. Teil, Berlin 1940, S. 183. - Siehe auch oben, S. 28.

eigenen Kosten nicht unberücksichtigt lassen, sie haben aber bei dieser Form der Preisbildung lediglich Bedeutung für die Preisuntergrenze, nicht aber für die Preishöhe selbst.

Als Beispiel sei die Preisbildung für Wein angeführt. Der Winzer richtet sich mit seinen Preisen nicht nach den Kosten, sondern nach dem, was der Käufer zu zahlen bereit ist. In einem guten Jahr kostet die Herstellung einer Flasche Wein nicht mehr als in einem schlechten - eher weniger. Der Winzer fragt aber nicht nach den Herstellungskosten, sondern nach der Zahlungsbereitschaft des Kunden.

Riebel bringt in seinen Vorlesungen (1) ein weiteres, sehr instruktives Beispiel : Ein Hersteller von Kunststoff-Verpackungsfolien für Käse richtet sich bei der Preisfestsetzung nach den Einsparungen die der Käsehersteller durch geringeren Gewichtsverlust infolge Verdunstens gegenüber der herkömmlichen Aluminiumfolien-Verpackung hat ; Um einen Anreiz zur Umstellung auf die Kunststofffolien zu schaffen, wird deren Preis so festgelegt, daß er niedriger ist als die Summe der Kosten der bisherigen Verpackung und den Kosten des Gewichtsverlusts. Hier wird der Nutzen regelrecht kalkuliert.

13113 Generelle oder individuelle Preisfestsetzung

Sowohl bei Preisbildung aufgrund der Kostenvorstellungen als auch aufgrund des mutmaßlichen Nutzens für den Abnehmer kann die Preisbildung individuell für jeden einzelnen Kunden bzw. Auftrag oder generell, d.h. einheitlich für das Erzeugnis, erfolgen (2). Naheliegende Voraussetzung für eine generelle Preisfestsetzung ist das Vorliegen eines gleichbleibenden Produkts; bei individuellen Produkten, wie Bauten, Großmaschinen u.ä. werden natürlich auch die Preise individuell festgelegt. Generelle Preisbildung findet sich daher oft bei Massen- und Seriengütern.

(1) Riebel, P.: "Spezielle Probleme der Kostenrechnung : Direktkosten- und Deckungsbeitragsrechnung als Instrumente der Unternehmungsleitung". Vorlesung an der Universität Frankfurt/M. WS 1960/61.

(2) Schäfer, E.: Absatzwirtschaft, a.a.O., S.376.

Aber nicht alle wiederkehrend erzeugten Güter haben generelle Preise. Vielfach werden auch bei solchen Gütern die Preise für die einzelnen Kunden und Aufträge jeweils neu festgesetzt. Das ist vor allem dann der Fall, wenn die Zahl der Verkaufsakte gering ist. In diesen Fällen handelt es sich oft um große Aufträge, bei denen der Abnehmer in der Regel eine starke Marktstellung hat und den Preis mit dem liefernden Betrieb jeweils aushandeln kann.

Diese Verhältnisse finden sich häufig bei Gütern, die für gewerbliche Abnehmer verwendet werden; hier ist deshalb die individuelle Preisvereinbarung vorherrschend. Eine Untersuchung über die Preisgepflogenheiten im Einkauf bei Industrie und Handel ergab, daß im Jahre 1956 54,2 % aller Einkaufspreise frei aushandelbar und weitere 21,2 % beschränkt aushandelbar waren. 75 % aller Preise waren also individuell (1).

Bei Umsätzen auf dem Konsumenten-Markt sind die Preise dagegen in der Regel generell festgesetzt.

Die Frage, ob die Preise individuell oder generell festgelegt werden, beeinflußt die Häufigkeit, mit der Informationen von der Kostenrechnung geliefert werden müssen, entscheidend. Bei individueller Preisbestimmung muß die Kostenrechnung laufend herangezogen werden. Sie muß ständig Informationen für einzelne Verkaufsakte liefern. Bei genereller Preisbestimmung dagegen treten die Fragen nur sporadisch auf. Die Informationen werden nur selten benötigt, nämlich jeweils dann, wenn eine neue Preisliste aufgestellt wird oder wenn ein neues Produkt in das Programm aufgenommen wird (2). Lediglich für die Preisüberwachung ist eine laufende Rechnung erforderlich.

Auch die Art der Anforderungen an die Kostenrechnung wird durch die Art der Preisfestsetzung beeinflußt. Bei individueller Preisfestsetzung stehen die Besonderheiten des jeweiligen Auftrags im Mittelpunkt. Es wird nach Kostenbestandteilen des einzelnen Auftrags gefragt. Bei ge-

(1) Erhebung über die Preissituation des Beschaffungsmarktes vom Standpunkt des Einkäufers. Ergebnisbericht des Arbeitskreises Gutbitz-Kuczewsky der Schmalenbachgesellschaft. ZfhF, NF. 11. Jg. (1959), S. 568.

(2) Auf diese Frage wird unten näher eingegangen (siehe Abschn. 3222, S. 111.

nereller Preisfestsetzung werden dagegen die Unterschiede der einzelnen Kunden- und Fertigungsaufträge nivelliert; der Preis ist ein Durchschnittspreis.

Welche Anforderungen im einzelnen an die Kostenrechnung gestellt werden und wie die Kostenrechnung aufgebaut werden muß, soll Gegenstand der Hauptteile 2 und 3 sein.

1312 Die Betriebe schließen sich an vorhandene Preise an

Für viele Betriebe ist die preispolitische Freiheit eingeschränkt; sie können ihre Preise nicht von sich aus festsetzen, sondern sind gezwungen, sich an einem gegebenen Preis zu orientieren. Man muß dabei unterscheiden zwischen den Fällen, in denen für die Ware ein fester Marktpreis besteht und den Fällen, in denen die Einschränkung der Preisfreiheit durch das Verhalten eines Konkurrenten bedingt ist, der als "Preisführer" (1) fungiert.

13121 Anschließen an einen allgemein gegebenen Marktpreis

Der Fall des gegebenen Marktpreises entspricht der Situation, die in der Preistheorie meist als "vollkommene Konkurrenz" bezeichnet wird (2). Das Gut hat hier einen festen Marktpreis; wenn dieser überschritten wird, geht die Nachfrage auf Null zurück, und wenn billiger angeboten wird, schnellte die Nachfrage hoch.

Solche Güter mit gegebenen, sich durch Angebot und Nachfrage bildenden Preisen sind auf Märkten zu finden, die den "vollkommenen Märkten" der Preistheorie (3) nahekommen; gegebene Preise finden sich also beispielsweise bei Metallen, Getreide, Wolle, Baumwolle und ähnlichen börsenmäßig gehandelten Produkten.

(1) Zum Begriff "Preisführerschaft" siehe Dean, J.: Managerial Economics, a. a. O., S. 433, und Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 277.

(2) Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 156. Schneider, E.: Einführung in die Wirtschaftstheorie, II. Teil, a. a. O., S. 69.

(3) Literaturhinweise siehe FN. Nr. 2 u. 3, S. 25.

In diese Gruppe von Gütern mit gegebenem Marktpreis gehören aber auch solche Produkte, deren preisbestimmende Eigenschaften meßbar sind, bei denen also die Angemessenheit des Preises im Vergleich zu den Preisen der Konkurrenz exakt beurteilt werden kann. Beispiele hierfür sind gewisse Rohstoffe wie Erdöl, Chemierohstoffe, Feinbleche, Stahlsorten, ferner normierte Erzeugnisse wie Schrauben, Verpackungsdosen u. ä.

13122 Eintreten in den Preis eines marktbeherrschenden Konkurrenten (Preisführerschaft)

Oft besteht die Preispolitik der Betriebe darin, daß sie den Preis eines Konkurrenten übernehmen. Diese "Preisführerschaft" (1) ist vor allem dann häufig anzutreffen, wenn ein Unternehmen einen entscheidenden Marktanteil hat. Als Beispiel nennt Gutenberg den amerikanischen Ölmarkt (2). Andere Beispiele sind in den USA die Märkte für Stahl, Zigaretten, Öfen, Reifen, Blei, Zement, Benzin u. a. (3). Oft wird der Preis des Preisführers nicht genau übernommen, sondern man bleibt etwas darunter, seltener auch darüber.

Diese Form der Preispolitik - Imitation des Preises eines Konkurrenten - kann den Betrieben durch die Eigenarten ihres Marktes aufgezwungen sein : Insbesondere ist das dann der Fall, wenn das preisführende Unternehmen einen großen Marktanteil hat und wenn es sich um vergleichbare Güter handelt, z. B. um Rohstoffe wie Gummi, Blei, Zement u. ä. Aber auch bei Fertigerzeugnissen wie Automobilen oder Glühlampen u. ä. bestimmen die Preise eines marktbeherrschenden Unternehmens oft die Preise der anderen Anbieter. Die Marktlage ist hier für die kleineren Unternehmen genau so wie beim Vorliegen eines gegebenen Preises. Der Unterschied liegt lediglich darin, daß die Preise sich nicht durch Abwägung von Angebots- und Nachfrageverhältnissen ergeben, sondern von dem Preisführer festgesetzt werden.

-
- (1) Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 277. Dean, J.: Managerial Economics, a. a. O., S. 433.
 - (2) Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 278.
 - (3) Oxenfeldt, A. R.: Industrial Pricing, a. a. O., S. 298.

Besonders Preissenkungen des Preisführers zwingen hier die anderen Unternehmungen zum Mitmachen. Durch Preissenkung kann auch ein Unternehmen mit geringem Marktanteil zum Preisführer werden.

Aber nicht immer sind die Betriebe durch die Verhältnisse gezwungen, sich mit ihrem Preis an den eines Konkurrenten anzuschließen. Oft tun sie es nur aus Gewohnheit und Bequemlichkeit. So motiviert ein amerikanischer Metallproduzent sein Verhalten folgendermaßen: "We follow the prices set by the bigger companies because it is the custom of the industry. We have always done it. ... I think they know what they are doing; they probably know what their costs are a lot better than I do I must confess that our costs are very sketchy." (1)

Es ist jedoch nicht ungefährlich, wenn man sich eigene preispolitische Überlegungen erspart und auf die Kostenrechnung und die unternehmerischen Qualitäten des größeren Konkurrenten vertraut. Ganz abgesehen davon, daß dessen Entscheidungen falsch sein können, ist es nicht gesagt, daß der für den Konkurrenten richtige Preis auch für den eigenen Betrieb günstig oder überhaupt annehmbar ist. Die Betriebs- und Kostenstruktur des Preisführers kann völlig anders sein, z.B. kann das betreffende Erzeugnis für den Preisführer als Nebenprodukt anfallen, während es für den eigenen Betrieb Hauptprodukt ist.

Die Anforderungen an die Kostenrechnung sind bei dieser Form des preispolitischen Verhaltens die gleichen wie beim Vorliegen von gegebenen Marktpreisen. Auch hier wird der Preis nicht von den eigenen Kosten her bestimmt. Die Kostenrechnung muß lediglich überprüfen, ob die Preise auskömmlich sind.

1313 Preisfestsetzung durch den Staat

Diese Arbeit hat die freie Preisbildung der Betriebe zum Gegenstand. Der Vollständigkeit halber sie noch auf die Formen der staatlichen Preisbildung hingewiesen:

Hier ist zu unterscheiden zwischen der direkten Preisfestsetzung durch

(1) Oxenfeldt, A.R.; Industrial Pricing, a. a. O., S. 297.

den Staat (Beispiel : Preisstoppverordnung vom 26.11.1936) und dem Erlaß von Preisbildungsvorschriften (Beispiel : die "Verordnung Nr. 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen" (VPöA.) vom 21.11.1953 in Verbindung mit den "Leitsätzen für die Preisbildung aufgrund der Selbstkosten" (LSP)), bei denen lediglich Rechnungsvorschriften für die Preisermittlung festgelegt sind.

1314 Zusammenfassung und Hinweis auf Mischformen

Im folgenden sollen die verschiedenen Formen der Preisbildung nochmals schematisch zusammengefaßt werden :

1 Preisbildung der Betriebe bei freier Wirtschaft

11 Das anbietende Unternehmen kann seine Preise selbst bestimmen

111 Die Angebotspreise werden generell festgesetzt

1111 Die Preisermittlung erfolgt aufgrund der Vorstellungen über die eigenen Kosten

1112 Die Preisermittlung erfolgt aufgrund von Schätzungen über den Nutzen für den Verbraucher

112 Die Preise werden individuell vereinbart

1121 Die Preise werden nach den jeweiligen Kosten festgesetzt

1122 Die Preise werden nach dem jeweiligen Nutzen für den Verbraucher bestimmt

12 Das anbietende Unternehmen schließt sich an vorhandene Marktpreise an

121 Es bestehen für das angebotene Gut feste gegebenen Marktpreise

122 Das anbietende Unternehmen trifft im Markt auf einen Preisführer, dessen Preise als Datum angesehen werden

2 Staatliche Preisbildung

21 Preisfestsetzung durch den Staat

22 Preisfestsetzung durch die Betriebe aufgrund von staatlichen Preisbildungsformeln

Diese Formen der betrieblichen Preisbildung sind natürlich nur Idealtypen, die selten in reiner Form auftreten. Gewiß gibt es Betriebe, die ihre Preise wirklich schematisch aufgrund von Kosten-Formeln kalkulieren, gewiß fragen andere Betriebe nicht nach den Kosten, sondern setzen ihre Preise ausschließlich nach dem fest, was der Abnehmer zu zahlen bereit ist (z. B. manche Hotels in Fremdenverkehrszentren) - in der Regel müssen jedoch die verschiedenen Faktoren berücksichtigt werden.

Besonders häufig findet sich die Kombination zwischen Preisbildung aufgrund der Kosten, aufgrund des Nutzens und aufgrund der Konkurrenzlage. Man ermittelt zunächst die Selbstkosten - oder das, was man dafür hält - und setzt den Gewinnzuschlag so fest, daß der Preis der Marktlage entspricht. In der amerikanischen Literatur wird dieses System als "Flexible Markup Pricing" (1) bezeichnet.

Auch Kombinationen zwischen genereller und individueller Preisbildung sind häufig. Die Preise sind oft in Form von Preislisten generell festgesetzt, in einzelnen Fällen weicht man jedoch durch Gewährung von besonderen Rabatten von dem generellen Preis ab.

Als eine Zwischenform zwischen der freien Preisbildung der Betriebe und der staatlich geregelten Preisbildung könnte man die Kartellpreisbildung ansehen. Wie bei der staatlichen Preisbildung wird auch hier dem einzelnen Betrieb die Preisentscheidung von einer außerbetrieblichen Instanz abgenommen oder es wird - bei Kalkulationskartellen - vorgeschrieben, nach welchen Formeln der Preis ermittelt werden soll.

Die Anforderungen an die Kostenrechnung variieren mit den verschiedenen Formen der Preisbildung. Welche Fragen bei den verschiedenen Methoden der Preisbestimmung an die Kostenrechnung gestellt werden

(1) Oxenfeldt, A. R.: Industrial Pricing, a. a. O., S. 176.

und wie die Kostenrechnung zur Beantwortung dieser Fragen aufgebaut werden muß, soll in späteren Abschnitten untersucht werden.

Hier kann schon festgestellt werden, daß die Bedeutung der Kostenrechnung immer dann groß ist, wenn die Preise vom einzelnen Betrieb selbst bestimmt werden und wenn der Betrieb sich dabei auf Merkmale des eigenen Betriebes, insbesondere auf seine Kostenverhältnisse, stützt.

132 Die bei der betrieblichen Preispolitik verfolgten Strategien

Für die Anforderungen der Preispolitik an die Kostenrechnung sind nicht nur die im vorigen Abschnitt (131) dargestellten Methoden der Preisbildung von Bedeutung, sondern auch die Maximen, nach denen die Preispolitik vorgeht. Es spielt für die Fragen an die Kostenrechnung eine Rolle, ob der Betrieb die Strategie relativ hoher oder niedriger Preise verfolgt, ob er bemüht ist, die Preise lange Zeit unverändert zu lassen oder sie ständig zu wechseln, ob er auf einheitliche oder differenzierte Preise für die einzelnen Produkte, Absatzgebiete, Abnehmergruppen usw. hinzielt usw. Diese preispolitischen Strategien als Grundlagen für die Anforderungen an die Kostenrechnung sollen nun näher untersucht werden.

1321 Hohe oder niedrige Preise

Das Unternehmen, das einen Preis für sein Produkt festlegen will, muß sich überlegen, ob dieser Preis relativ hoch oder niedrig sein soll. (Relativ bezieht sich auf das Verhältnis des Preises zu den durchschnittlichen Preisen vergleichbarer Güter im Markt oder zu den Kosten, die einer Produkteinheit zugerechnet werden können.)

Diese Frage ist dann wichtig, wenn das Unternehmen preispolitisch autonom ist, wenn also für das Produkt am Markt noch kein Preis vorhanden ist. Die Frage nach der günstigsten Preishöhe tritt also besonders bei neuen Produkten auf (1).

(1) Dean. J.: Managerial Economics, a. a. O., S. 419.

Die erste Überlegung hierbei gilt dem Einfluß der Preishöhe auf die Nachfrage. Wenn es sich um ein Erzeugnis handelt, bei dem der Preis als Maßstab der Qualität - oder, wie bei vielen Modeartikeln, für den Nutzen - gilt, dann kann ein hoher Preis eine Nachfragesteigerung bemerken. So konnte ein französischer Parfumerhersteller erst dann seine Erzeugnisse auf dem amerikanischen Markt absetzen, als er seine Preise erheblich erhöhte (1). In diesen Fällen wird natürlich die Politik der hohen Preise verfolgt.

In der Regel kann jedoch bei niedrigem Preis ein höherer Absatz erzielt werden. Hier bestimmt die Höhe der Nachfrageelastizität die Möglichkeit, dem Prinzip "Großer Umsatz bei kleinem Nutzen" (2) zu folgen. Eine hohe Nachfrageelastizität - Preisherabsetzungen haben große Absatzsteigerungen zur Folge - läßt die Politik niedriger Preise angeraten erscheinen. Diese Politik ist deshalb bei solchen Gütern angebracht, die sich an eine große Verbraucherschaft wenden. Dieser Drang zu niedrigen Preisen ergibt sich insbesondere dann, wenn die Produktionsmengenerhöhung durch die Ermöglichung anderer Verfahren die Stückkosten sinken läßt.

Wo sich das Produkt dagegen von vornherein nur an einen beschränkten Abnehmerkreis wendet, besteht die Tendenz zu hohen Preisen. Dean weist darauf hin, daß z.B. der elektrische Müllschlucker noch nicht als notwendige und übliche Einrichtung anerkannt ist, und daß deshalb sein Preis verhältnismäßig hoch ist (3).

Hohe Preise sind vom Standpunkt des Herstellers auch dann angebracht, wenn zwar eine große Nachfrage vorhanden ist, die Produktionsmöglichkeiten jedoch zunächst fehlen. Man wird hier zunächst einen hohen Preis verlangen und den Preis mit wachsender Produktionsmöglichkeit senken.

-
- (1) Leffson, N.: Elastizität und Beeinflussungsmöglichkeiten der Nachfrage, a. a. O., S. 521. - Siehe auch oben das Beispiel Wein, S. 28.
 - (2) Lehmann, M.R.: Industriekalkulation, a. a. O., S. 218 u. 234, richtiger hieße es: "Hoher Umsatz bei niedrigem Stückgewinn".
 - (3) Dean, J.: Managerial Economics, a. a. O., S. 419.

Anfänglich hohe Preise für neue Produkte sind ein Mittel, um die unterschiedliche Intensität der Nachfrage verschiedener Käufer auszunutzen ; Zunächst wird das Produkt zu hohem Preis abgesetzt. Wenn der Bedarf derjenigen gedeckt ist, denen das Gut den hohen Preis wert ist, senkt man den Preis, um die Abnehmerschichten mit geringerer Kaufkraft anzusprechen. Dean nennt diese Politik treffend "to skim off the cream of the market" (den Rahm vom Markt abschöpfen) (1). Beispiel hierfür ist die Entwicklung der Preise für Fernsehgeräte und Kugelschreiber (2).

Vielfach werden durch radikale Preissenkungen nicht nur neue Käuferschichten mit geringerer Kaufkraft angesprochen, sondern es werden für das Produkt ganz neue Verwendungszwecke erschlossen. So konnte Dupont mit einer Preissenkung für Cellophan Wachspapier und andere Verpackungsmittel verdrängen und seinen Absatz erheblich ausdehnen (3).

Wenn man dagegen darauf angewiesen ist, kurzfristig den Erfolg eines neuen Produktes zu realisieren - etwa weil der Verlust eines Vorsprungs vor der Konkurrenz sich abzeichnet -, dann wird man die Strategie der hohen Preise verfolgen.

Andererseits dient die Politik niedriger Preise dazu, die Konkurrenz vom Eintritt in den Markt abzuhalten (4).

Die Informationen, die man für die Entscheidungen zwischen der Strategie niedriger Preise und der hoher Preise benötigt, erhält man in erster Linie durch eine Untersuchung des Marktes. Man muß wissen, wie sich die Nachfrage entwickelt, welche Absatzmengen verschiedenen Preisen entsprechen, wie sich die Verbraucher gegenüber Preisänderun-

(1) Dean, J.: Managerial Economics, a. a. O., S. 420.

(2) Oxenfeldt, A. R.: A Dynamic Element in Consumption, a. a. O., S. 422. - Mellerowicz, Konrad: Preis-, Kosten- und Produktgestaltung als Mittel der Absatzpolitik; in : Der Markenartikel, 21. Jg. (1959), S. 478.

(3) Kaplan, A., Dirlam, J., Lanzilotti, R.: Pricing in big business, a case Approach, Washington 1958, S. 100.

(4) Knüsli, Mario : Probleme der Preispolitik und der Expansion der Unternehmung; in : Die Unternehmung, 4. Jg. (1950), S. 164.

gen verhalten, ob mit dem Auftreten von Konkurrenten zu rechnen ist, usw.

Aber auch Angaben über die Kostenverhältnisse sind wichtig. Es interessiert, wie sich die Kosten bei wechselnden Absatzmengen entwickeln, welcher Anteil der Kosten unabhängig von der Menge ist und welche Kosten zusätzlich entstehen. Dabei sind die Anforderungen an die Genauigkeit und Ausführlichkeit der Kostenrechnung bei der Politik niedriger Preise meist größer als bei der Politik hoher Preise, denn hier ist der Puffer zwischen den durch das Produkt verursachten Kosten und den Preisen geringer.

Nach Ansicht Deans ist die Politik hoher Preise sicherer oder erscheint zumindest so (1). Die Politik hoher Preise schützt vor Verlusten bei der Annahme von Aufträgen. Dagegen läßt man sich oft Gewinne entgehen, die durch eine Umsatzausdehnung entstehen würden bzw. verhinert eine ausreichende Kapazitätsausnutzung.

1322 Gleichbleibende oder sich ändernde Preise

Wenn die Preise nicht für jedes Produkt bzw. für jeden Auftrag einzeln gebildet werden, sondern generell festgesetzt werden, so taucht die Frage auf: Sollen die Preise ständig geändert werden oder sollen sie über längere Zeit konstant gehalten werden? Es besteht kein Zweifel darüber, daß die Preise an wechselnde Situationen angepaßt werden müssen. Wenn sich die Preisbestimmungsfaktoren, also die Beschäftigungslage, die Nachfragesituation, die Verhaltensweise der Konkurrenz, die Kosten des Betriebes usw., ändern, dann wird der Betrieb irgendwann einmal die Preise anpassen.

Dennoch sprechen viele Gründe für die Strategie mehr oder weniger lang kons tanter Preise. In folgendem sollen die wichtigsten Überlegungen gezeigt werden, die es befürworten, daß man Änderungen der Preisbestimmungsfaktoren nicht sofort bei der Preisbildung berücksichtigt.

(1) Dean, J.: Managerial Economics, a. a. O., S. 420.

Hier sind zunächst einmal praktische Überlegungen seitens des anbietenden Betriebes zu nennen, die häufige Preisänderungen erschweren. Zu denken ist hier vor allem an die Betriebe, die aufgrund von Katalogen und Preislisten verkaufen und denen es nicht möglich ist, diese Listen ständig zu ändern. Allein die Bekanntmachung neuer Preise an alle Stellen im anbietenden Betrieb und an die Abnehmer bereitet solche Schwierigkeiten und Kosten, daß es unbedingt erforderlich ist, die Preise für eine gewisse Zeit stabil zu halten (1). In diesen Fällen müssen die Preise mindestens für die Gültigkeitsdauer des Katalogs konstant bleiben.

Jedoch nicht nur die Weitergabe neuer Preise an die interessierten Stellen innerhalb und außerhalb des Betriebes, sondern vor allem auch die Ermittlung dieser Preise bereitet organisatorische Schwierigkeiten. Überall dort, wo das Produktionsprogramm sehr umfangreich ist und wo Kostenänderungen häufig sind - z.B. in Betrieben, die ständigen Änderungen der Kostenfaktoren ausgesetzt sind -, ist es nicht möglich, jede Preisänderung bei Kostengütern, z.B. bei Rohstoffen, sofort bei der Kalkulation zu berücksichtigen.

Neben diesen Ursachen, die im Betrieb selbst begründet sind, verlangen jedoch vor allem die Marktgegebenheiten konstante Preise. Auch hier sind zunächst praktische Überlegungen zu nennen: Ein fester, gebener Preis setzt sich bei vielen Produkten - vor allem Produkten des täglichen Bedarfs - im Bewußtsein der Käufer fest. Diese Tatsache spricht dagegen, häufige Preisänderungen vorzunehmen (2); sie erschwert aber auch notwendige Preisänderungen.

Ein konstanter Preis gilt vielfach als Maßstab für gleichbleibende Qualität. Dieses Argument gilt insbesondere bei Markenartikeln. Das wesentlichste Merkmal des Markenartikels ist ja die stets gleiche Qualität, und diese soll sich auch in gleichen Preisen niederschlagen (3).

-
- (1) Oxenfeldt, A.R.: Industrial Pricing, a. a. O., S. 190. - Schäfer, E.: Absatzwirtschaft, a. a. O., S. 376.
 - (2) Vonesch, Kurt: Markenartikelpreise im Vergleich mit Preisen markenloser Ware; in: Der Markenartikel, 21. Jg. (1959), S. 338.
 - (3) Mellerowicz, K.: Markenartikel - Die ökonomischen Gesetze ihrer Preisbildung und Preisbindung. München-Berlin 1955, S. 72.

Selbst dort, wo die Qualität nicht gleich bleibt, versucht man, durch gleiche Preise gleiche Qualität vorzutauschen. Bei Markenartikeln ist aus diesen Ursachen heraus die Tendenz zu konstanten Preisen besonders stark ausgeprägt.

Als weiteres Argument ist zu nennen, daß Preisänderungen Unruhe in den Markt bringen. Das gilt nicht nur für Preiserhöhungen, sondern auch für Preisermäßigungen. Man fürchtet, daß die Kunden, die noch zum alten, hohen Preis gekauft haben, sich übervorteilt fühlen (1). Das gilt besonders, wenn die Abnehmer Wiederverkäufer sind und Lagerbestände unterhalten. Oft rechnet man damit, daß die Kunden nach einer Preissenkung noch weitere Preisherabsetzungen erwarten und mit den Käufen zurückhalten. Bei Preiserhöhungen dagegen fürchtet man Absatzrückgänge, die nicht vorausgesehen werden können.

Letztlich spricht die Wirkung von Preisänderungen auf die Konkurrenten für das Konstanthalten der Preise. Dieses Argument ist besonders dann wichtig, wenn es sich um einen Markt handelt, der dem Oligopol ähnelt, bei dem also wenige Anbieter miteinander konkurrieren. Bei Preiserhöhungen halten die Konkurrenten unter Umständen an den bisherigen Preisen fest; das führt zu einem Absatzrückgang und damit zu Erlösminderungen. Bei Preissenkungen dagegen ist es sehr wahrscheinlich, daß die Konkurrenten die Preise um den gleichen Betrag senken; ist das der Fall, so ergeben sich keine Wirkungen auf die Absatzmenge, die Absatzmenge bleibt gleich, die Erlöse sinken jedoch. Außerdem will man den Preiskampf vermeiden, der oft aus einer Absatzpreisherabsetzung resultiert (2), und hält deshalb an den vorhandenen Preisen fest.

Theisen berichtet, daß im Einzelhandel oft aus einem Solidaritätsgefühl heraus eine Politik der Preisstabilisierung betrieben wird; als Gründe für diese Haltung nennt er persönliche, gesellschaftliche und vereinsmäßige Bindung, die aus der gemeinsamen Zugehörigkeit zu den Einzelhandels- und Fachverbänden resultieren (3).

(1) Mellerowicz, K.: Preis-, Kosten- und Produktgestaltung, a. a. O., S. 479.

(2) Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 240. Gälweiler, A.: Preispolitik, a. a. O., Sp. 4402.

(3) Theisen, P.: Die betriebliche Preispolitik, a. a. O., S. 43.

Für die Anforderungen an die Kostenrechnung ist es von großer Bedeutung, ob der Betrieb die Strategie konstanter Preise verfolgt, oder ob er sich mit seinen Preisen ständig an die wechselnden Situationen anpaßt. Im letzteren Fall hat die Kostenrechnung die Aufgabe, diese Schwankungen schnell zu registrieren und ihre kostenmäßigen Auswirkungen aufzuzeigen. Werden dagegen die Preise konstant gehalten, so hat die Kostenrechnung für den kalkulatorischen Ausgleich zu sorgen. Sie muß die Veränderungen im Kostengefüge feststellen und festhalten, und sie muß dafür sorgen, daß in den Preisen ein Sicherheitszuschlag enthalten ist, um diese unvorhersehbaren Schwankungen ausgleichen zu können (1).

1323 Feste oder bewegliche Preise

Eng im Zusammenhang mit dem Problem derzeitlichen Konstanz der Preise steht die Frage, ob der Betrieb für seine Leistungen Festpreise ansetzen soll oder solche Preise, die nachträglich noch geändert werden können. Metzner spricht hier von beweglichen Preisen (2).

Während die Frage, ob die Preise über eine längere Zeit konstant gehalten oder häufig geändert werden sollen, nur bei ständig erzeugten Standardprodukten auftritt (3), stellt sich die Frage, ob die Höhe des Preises genau bestimmt oder offengelassen wird, auch bei individuellen Leistungen.

Diese Frage taucht nicht nur bei den Preisen auf, zu denen die Betriebe ihre Leistungen anbieten, sondern auch bei den endgültig vereinbarten Preisen.

Im ersten Falle enthalten die Angebote allgemeine Preisvorbehaltsklauseln, z.B. die Klausel: "Den Preisen liegen die gegenwärtigen Kosten für Material und die gegenwärtigen Löhne ... zugrunde" (4), oder ganz

(1) Siehe Abschn. 3222, S.111.

(2) Metzner, Max : Kostengestaltung, Preisbildung, Marktprobleme, erster Ban, Kostengestaltung und Preisbildung, Berlin 1953, S. 84.

(3) Siehe Abschn. 1322, S.47.

(4) Metzner, M.: Kostengestaltung und Preisbildung, a. a. O., S. 95.

allgemein : "Preise freibleibend". Wenn dagegen die Preise bei Vertragsschluß noch beweglich bleiben sollen, dann wird man die Preisvereinbarung detaillierter festlegen. Man wird einen genau bestimmten Preis vereinbaren, der nur noch von Preisänderungen bei bestimmten Kostenelementen beeinflusst werden kann. Meist bedient man sich zur Bestimmung der Veränderlichkeit der Preise fester Formeln. So wird z. B. bei der Montage von Kesselanlagen folgende Preisgleitklausel benutzt :

$$P = \frac{P_o}{100} \left(20 + 30 \frac{M}{M_o} + 50 \frac{L}{L_o} \right)$$

(P = endgültig zur Verrechnung kommender Preis

P_o = Abschlußpreis

M = Zu Beginn des fünften Achtels der vereinbarten Montagezeit gültiger Preis für Formstahl

M_o = Der dem Abschlußpreis zugrunde liegende, bei Vertragsschluß gültige Preis für Formstahl

L = Zu Beginn des fünften Achtels der vereinbarten Montagezeit geltender Mindestlohn für einen unverheirateten Facharbeiter über 21 Jahre einschließlich der Zulagen, welche zwischen der Arbeitgeber- und Arbeitnehmerorganisation vereinbart sind.

L_o = Dem Abschlußpreis zugrunde liegender, bei Vertragsschluß maßgeblicher Mindestlohn für einen unverheirateten Facharbeiter über 21 Jahre einschließlich Zulagen, welche zwischen Arbeitnehmer- und Arbeitgeberorganisation vereinbart sind.)

Für die Festlegung der Stichtage ist die bei Vertragsschluß vereinbarte Montagezeit maßgebend. " (1)

Derartige Preisgleitklauseln sind bei langfristiger Fertigung üblich, vor allem dann, wenn mit Änderungen von Materialpreisen und Löhnen gerechnet werden muß.

(1) Ergebnisbericht des Arbeitskreises Gubitz der Schmalenbach-Gesellschaft : Preisvorbehaltsklauseln, Formen und Anwendungsbereiche, in : ZfhF, NF. 8.Jg. (1956), S. 200-201.

Das Motiv für das Ansetzen beweglicher Preise ist das Bestreben, das Risiko der Preiserhöhungen von Kostenelementen auf die Abnehmer abzuwälzen. In Zeiten steigender Preise hat der Lieferant ein Interesse an gleitenden Preisen; der Abnehmer bevorzugt in dieser Situation Festpreise.

Das Ansetzen von starren Preisen bei langfristiger Fertigung ergibt für die Kostenrechnung die Notwendigkeit, die mutmaßlichen Kostenänderungen bis zum Zeitpunkt, an dem der Auftrag endgültig abgewickelt ist, abzuschätzen und mit prognostizierten Kosten zu rechnen. Bei der Anwendung von beweglichen Preisen ist ein derartiges In-die-Zukunft-Blicken in weit geringerem Maße erforderlich (1).

1324 Einheitliche oder differenzierte Preise

Nach Schäfer ist "das wichtigste allgemeine Prinzip der Absatzpolitik das der Differenzierung" ! (2)

In diesem Abschnitt soll untersucht werden, wie das Prinzip der Differenzierung in der Preispolitik angewandt wird, es soll gezeigt werden, welche Überlegungen zur Entscheidung der Frage "einheitliche oder differenzierte Preise für die Produkte?" angestellt werden müssen. Auch diese Frage ist nur bei wiederkehrenden Leistungen relevant; bei individuellen Leistungen sind natürlich auch die Preise individuell.

Man muß hierbei zwei Fälle unterscheiden :

1. einheitliche oder unterschiedliche Preise für das gleiche Produkt (Preisdifferenzierung),
2. einheitliche oder differenzierte Preise für verschiedene, aber verwandte Produkte (Preise für Produktreihen).

13241 Einheitliche oder differenzierte Preise für das gleiche Produkt (Preisdifferenzierung)

In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird der Begriff Preisdifferenzierung nicht einheitlich verstanden. Gutenberg definiert : "Preisdif-

(1) Siehe hierzu Abschn. 3223, S. 113

(2) Schäfer, E.: Absatzwirtschaft, a. a. O., S. 368.

ferenzierung liegt grundsätzlich dann vor, wenn ein Unternehmen seinen Kunden Güter gleicher Art zu verschiedenen Preisen verkauft." (1)

Die Definition entspricht der am häufigsten vertretenen Ansicht; die meisten Autoren verwenden den Begriff Preisdifferenzierung in diesem Sinne (2), und so soll er auch hier gebraucht werden.

Es bleibt noch zu klären, was unter "gleichem Preis" zu verstehen ist. Einige Autoren denken dabei an den Preis frei Haus (3). Schneider sieht dagegen den Preis ab Werk als Bezugsgrundlage an, er sagt :
"Verkauft z.B. ein Anbieter das gleiche Gut ... in einem bestimmten geographischen Gebiet an sämtliche Käufer zum gleichen Preis frei Haus, so liegt Preisdifferenzierung vor, gegenüber allen Käufern, für die die Transportkosten ungleich sind." (4).

Man kann nun die Preisdifferenzierung sowohl auf Ab-Werk-Preise als auch auf Frei-Haus-Preise beziehen : Bei Automobilen ist es üblich, die Preise ab Werk zu stellen; der Fabrikant bietet zu einheitlichen (oder differenzierten) Ab-Werk-Preisen an. Bei Kühlschränken sind dagegen Preise frei Haus üblich, der Erzeuger bietet zu einheitlichen (oder differenzierten) Preisen frei Haus an. Im ersten Fall wären die Frei-Haus-Preise, im zweiten die Ab-Werk-Preise differenziert - wenn man von diesen Preisen überhaupt reden würde.

Man könnte auch die Ansicht vertreten, der Anbieter, der in verschiedenen Gegenden sein Gut zu unterschiedlichen Preisen anbietet, be-

(1) Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 280.

(2) So: Schäfer, E.: Die Unternehmung, Köln und Opladen 1949, S. 262. - Böhning, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der betriebswirtschaftlichen Preisdifferenzierung - eine preispolitische Untersuchung, Frankfurter maschinenschriftliche Dissertation 1952, S. 49. - Koch, W.: Grundlagen und Technik der Vertriebs, Bd. II, a. a. O., S. 465. - Ähnlich : Berger, Albert: Preisdifferenzierung (Dissertation), Köln 1933, S. 1 und Schneider, E.: Einführung in die Wirtschaftstheorie, Bd. II, S. 142.

(3) Koch, W.: Grundlagen und Technik..., Bd. II, a. a. O., S. 480. - Hellauer, J.: Kalkulation in Handel und Industrie, Berlin-Wien 1931, S. 136. u. a.

(4) Schneider, E.: Einführung in die Wirtschaftstheorie, Bd. II, a. a. O., S. 145.

treibe deshalb keine Preisdifferenzierung, weil es sich nicht um das "gleiche Gut" handle. Der Kühlschrank, den der Düsseldorfer Fabrikant in München anbietet, ist jedoch nicht deshalb ein anderes Gut als der in Düsseldorf angebotene, weil jeweils andere Kosten aufgewandt werden (1) (2).

-
- (1) Im Gegensatz zu dieser Ansicht bezeichnet Michalski das Ansetzen unterschiedlicher Preise für das gleiche Gut dann nicht als Preisdifferenzierung, wenn die unterschiedlichen Preise durch Kostenunterschiede bedingt sind. (Michalski, Kurt : Das Prinzip der Preisdifferenzierung, Leipzig 1932, S. 16). Diese Ansicht erklärt sich daraus, daß Michalski von der Vorstellung eines "gerechten" durch die Kosten bedingten Preises ausgeht und die Preisdifferenzierung nicht als ein normales preispolitisches Instrument ansieht, sondern als etwas Unreelles, als eine "ungerechtfertigte Diskriminierung bestimmter Käufer" (ebenda, S. 16). Wenn die Preisunterschiede auf Kostenunterschieden beruhen, liegt eine solche Diskriminierung nicht vor.
- (2) In völlig anderem Sinne verwendet Vormbaum den Begriff Preisdifferenzierung. Er definiert : "Differenzierte Preisforderungen sind gegeben, wenn ... Maßnahmen ... der Preispolitik bewirken, daß der Gesichtspunkt der kostenbezogenen Einheitlichkeit der Preisforderungen und/oder der Gesichtspunkt der marktbezogenen Einheitlichkeit der Preisforderungen durchbrochen ist." (Vormbaum, Herbert; Differenzierte Preise - Differenzierte Preisforderungen als Mittel der Betriebspolitik, Köln und Opladen 1960, S. 65). Der Gesichtspunkt der kostenbezogenen Einheitlichkeit ist nach Vormbaum u. a. immer dann durchbrochen, "wenn die Kostenzurechnung nicht nach der Verursachung erfolgt" (ebenda, S. 68). - Der Gesichtspunkt der marktbezogenen Einheitlichkeit ist immer dann durchbrochen, wenn der Betrieb mit seinen Preisen den Markt beeinflussen will, er ist gewahrt, wenn der Betrieb seine Preise dem Markt anpaßt (ebenda, S. 60). Diese Verwendung des Begriffes Preisdifferenzierung erscheint aus verschiedenen Gründen unzweckmäßig :
- Erstens, sie widerspricht dem Sprachgebrauch: unter differenziert versteht man den Gegensatz zu einheitlich, nach Vormbaums Definition kann aber auch ein einheitlicher Preis ein differenzierter sein. (Fortsetzung siehe S. 55)

Im Folgenden soll also untersucht werden, welche Überlegungen die Betriebe veranlassen, für gleiche Güter nicht einen einheitlichen Preis anzusetzen, sondern von verschiedenen Abnehmern, bei verschiedenen Verwendungszwecken, bei verschiedenen Abnahmemengen, zu verschiedenen Zeiten und in verschiedenen Gebieten unterschiedliche (differenzierte) Preise zu fordern. Der Begriff "gleiches Gut" darf dabei nicht zu eng gefaßt werden. Preisdifferenzierung liegt auch dann vor, wenn der Anbieter geringe Veränderungen des Gutes nur deshalb vornimmt, um unterschiedliche Preise fordern zu können.

1. Preisdifferenzierung nach Abnehmern

Bei dieser Form der Preisdifferenzierung liegt das Kriterium für die Unterschiedlichkeit der Preise in der Eigenart des Abnehmers. Sie bietet sich immer dann an, wenn verschiedene Abnehmergruppen unterschiedliche Preise für das Gut zu zahlen bereit sind, wenn also die Absatzkurve geneigt ist (1). Diese Bereitschaft kann die verschiedensten Ursachen haben. Sie kann auf einer unterschiedlichen Kaufkraft der verschiedenen Käufer beruhen, oder sie kann durch eine unterschiedliche Wertschätzung bedingt sein. Bekannte Beispiele für diese Art der Preisdifferenzierung sind Theaterpreise für Studenten und Schüler, Kinderfahrpreise bei der Eisenbahn, und ähnliches (2).

Fortsetzung FN (2) von S. 54 :

Zweitens, ein "nicht differenzierter Preis" kann nur dann zustandekommen, wenn der (gegebene) Marktpreis zufällig mit den durch das Produkt verursachten Kosten, zuzüglich einen festen Gewinnzuschlag, übereinstimmt; normalerweise ist entweder der Gesichtspunkt der "kostenbezogenen Einheitlichkeit" oder der der "marktbezogenen Einheitlichkeit" durchbrochen. Drittens, es kann gar nicht festgestellt werden, ob der Gesichtspunkt der "kostenbezogenen Einheitlichkeit" gewahrt ist, denn eine Kostenzurechnung nach der Verursachung ist nicht für alle Kostenbestandteile möglich (siehe unten, Abschn. 22, S. Ähnlich wie Vormbaum definiert Theisen den Begriff Preisdifferenzierung (Theisen, P.: Die betriebliche Preispolitik im Einzelhandel, a. a. O., S. 79-81).

(1) Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 283.

(2) Weitere Beispiele siehe Koch, W.: Grundlagen und Technik ..., Bd. II, S. 475-476.

Für diese Art der Preisdifferenzierung ist die Möglichkeit, die verschiedenen Käufergruppen zu trennen, und zu verhindern, daß die Ware von der einen Gruppe von Abnehmern an die andere weitergegeben wird, eine besonders wichtige Voraussetzung (1).

Preisdifferenzierung nach Abnehmern kann auch dadurch bedingt sein, daß dem Lieferanten aufgrund der Eigenart des Abnehmers unterschiedliche Vertriebskosten entstehen; das ist oft dann der Fall, wenn das Kriterium für die Differenzierung die Funktion des Abnehmers ist. Beispiele hierfür sind die Einzelhandels-, Großhandels-, Behörden-, Bibliotheks- und ähnliche Rabatte, die ohne Rücksicht auf die Abnahmemenge gewährt werden (2).

Letztlich soll darauf hingewiesen werden, daß Preisdifferenzen oft keine anderen Ursachen haben als das Verhandlungsgeschick der Abnehmer. Oben wurde festgestellt, daß die Preise weitgehend ausgehandelt werden (3). Infolge größeren Verhandlungsgeschickes zahlt ein Abnehmer für das gleiche Gut weniger als ein anderer.

2. Preisdifferenzierung nach Verwendungszwecken.

Eng verwandt mit der Preisdifferenzierung nach Abnehmern ist die nach dem Verwendungszweck. Auch hier ist die Grundlage der Differenzierung die unterschiedliche Wertschätzung seitens des Abnehmers. Bekannte Beispiele sind die Preise für Trink- und Brennspritus, für Speise- und Viehsalz, für Kraft- und Lichtstrom und ähnliches. Auch hier ist die Möglichkeit zur Verhinderung einer zweckfremden Anwendung eine wichtige Voraussetzung der Differenzierung. Oft kann eine Trennung nach Verwendungszwecken dadurch erreicht werden, daß das Gut entsprechend verändert wird. Beispiele hierfür sind die Denaturierung von Alkohol, das Färben von Viehsalz und Futterroggen, die besondere Verpackung von Lösungsmitteln als Fleckentferner und ähnliches.

(1) Dean, J.: Managerial Economics, a. a. O., S. 512.

(2) Koch, W.: Grundlagen und Technik..., Bd. II, a. a. O., S. 467. -Oft sind bei diesen Funktionsrabatten die Kostenunterschiede jedoch nur vorgeschützt, in Wirklichkeit geht es darum, zusätzliche Abnehmer zu gewinnen.

(3) Siehe FN. 1, S. 38.

3. Preisdifferenzierung nach Abnahmemengen.

Diese Art der Preisdifferenzierung ist wohl die häufigste. Preisdifferenzierungen nach der Abnahmemenge finden sich in allen Branchen. Es würde zu weit führen, die vielfältigen Formen der Mengenrabatte anzugeben.

Die Motive für die Gewährung von Mengenrabatten sind normalerweise kostenbedingt, sie liegen in der Auflagendegression, die durch die auftragsgrößen fixen Kosten entsteht (1). Aber auch da, wo die Auflagendegression nicht ins Gewicht fällt, finden sich Mengenrabatte. Beispiel hierfür sind Rabatte, die nicht für einen einzelnen Auftrag gewährt werden, sondern für die innerhalb eines Zeitraumes von z.B. einem Jahr abgenommene Menge. Hier liegt das Motiv für die Preisdifferenzierung nicht in der Kostenersparnis, sondern die Rabattgewährung ist ein Mittel zur Umsatzsteigerung oder zur Bindung des Kunden an den Betrieb, also zur Umsatzerhaltung.

4. Zeitliche Preisdifferenzierung.

Zeitliche Preisdifferenzierung liegt vor, wenn gleiche Güter in verschiedenen Zeitabschnitten einer Periode zu verschiedenen Preisen angeboten werden. Preisänderungen im Zeitablauf sind nur dann als Preisdifferenzierung zu bezeichnen, wenn sie regelmäßig und planmäßig erfolgen. Wenn infolge Nachfrageverschiebungen oder Kostenänderungen die Preise geändert werden, kann man das nicht als Preisdifferenzierung bezeichnen. Werden dagegen neue Produkte, z.B. Bücher, regelmäßig zunächst zu einem höheren Preis angeboten, der herabgesetzt wird, wenn die zahlungskräftigen Käufer versorgt sind, dann liegt Preisdifferenzierung vor.

Die zeitliche Preisdifferenzierung ist in vielen Fällen ein Mittel zum Beschäftigungsausgleich. Überall da, wo starke periodische Schwankungen in der Beschäftigung auftreten, versucht man, diese Schwankungen dadurch auszugleichen, daß man Preisermäßigungen in der Zeit der niedrigen Nachfrage gewährt. Beispiele sind die Nachttarife

(1) Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S.114. - Berger, A.: Preisdifferenzierungen, a.a.O., S.102.

für elektrische Energie und für Telefongespräche, die Sommerpreise für Kohle und Pelze, die Nachsaisonpreise im Fremdenverkehr und die "Hausfrauentarife" der Straßenbahn während der verkehrsarmen Zeit und anderes.

In anderen Fällen soll die zeitliche Preisdifferenzierung nicht einen Beschäftigungsausgleich durch zeitliche Verlagerung des Absatzes bewirken, sondern sie wird vorgenommen, um zusätzliche Nachfrage zu wecken. Beispiele hierfür sind Preisermäßigungen für Theatervorstellungen an Nachmittagen und ermäßigte Winterpreise für Tankstellenbenzin, auch die Saison-Schlußverkäufe kann man zu dieser Art der zeitlichen Preisdifferenzierung rechnen. Schließlich ist die zeitliche Preisdifferenzierung ein Mittel zur Berücksichtigung von Kostenunterschieden in den verschiedenen Zeitpunkten. Diesen Zweck verfolgen z.B. Sonntagszuschläge für Reparaturarbeiten, Nachtszuschläge der Apotheken u. ä. .

5. Räumliche Preisdifferenzierung.

Diese Form der Preisdifferenzierung liegt vor, wenn ein Gut in verschiedenen Gebieten zu verschiedenen Preisen angeboten wird. Auch die räumliche Preisdifferenzierung kann verschiedene Ursachen haben. Sie kann ein Mittel zur Erreichung zusätzlicher Absatzmengen sein - Beispiel : Niedrigere Auslandspreise (1) -, sie kann dazu dienen, unterschiedliche Kaufkraft auszunutzen - Beispiel : erhöhte Ladenpreise in vornehmen Wohngebieten einer Stadt - und sie kann schließlich auf unterschiedlichen Kosten, z.B. unterschiedlichen Transportkosten, beruhen.

Ergebnis.

Es zeigt sich also, daß verschiedene Gründe die Betriebe veranlassen, von dem Grundsatz 'gleicher Preis für gleiches Gut' abzuweichen, und daß diese verschiedenen Motive bei allen Formen der Preisdifferenzierung wirksam sind.

(1) Koch, W.: Grundlagen und Technik des Vertriebs, Bd. II, a. a. O., S. 480.

Einmal dienen Preisdifferenzierungen dazu, die Kostenunterschiede der verschiedenen Umsatzakte zu berücksichtigen. Zu dieser Gruppe gehören z. B. Händlerrabatte, wenn sie als Folge unterschiedlicher Vertriebskosten gewährt werden, Mengenrabatte als Folge der Auflagedegression, Preisdifferenzierung nach Gebieten infolge unterschiedlicher Transportkosten usw.

Zum anderen sind Preisdifferenzierungen ein Instrument des Beschäftigungsausgleichs (Sommerpreise für Pelze, Nachsaisonpreise im Fremdenverkehrsgewerbe u. ä.) und ein Mittel zur Weckung zusätzlicher Nachfrage (niedrigere Auslandspreise, Treuerabatte, Schlußverkaufspreise).

Schließlich haben Preisdifferenzierungen oft keine andere Ursache als das Bestreben, unterschiedlichen Nutzen für die Abnehmer auszunutzen (Preisdifferenzierung nach Kaufkraft, nach Verwendungszweck usw.).

Welche Aufgabe fällt nun der Kostenrechnung bei der Entscheidung darüber zu, ob und wie stark die Preise für ein Erzeugnis differenziert werden sollen ?

Wenn die Preisdifferenzierung aus rein marktlichen Gründen vorgenommen wird (z. B. nach Verwendungszweck), so können die Unterlagen für diese Entscheidung natürlich nicht von der Kostenrechnung zur Verfügung gestellt werden; die Entscheidung erfolgt ausschließlich aufgrund der Marktbeobachtung. Allenfalls kann man Kostenrechnungen vom Standpunkt des Abnehmers durchführen, um dessen Preisobergrenze zu ermitteln. Die Kostenrechnung dient lediglich zur Überwachung der Preisuntergrenzen.

Bei Preisdifferenzierungen, die auf einen Ausgleich oder eine Ausdehnung der Beschäftigung hinzielen, ist es Aufgabe der Kostenrechnung, die kostenmäßigen Auswirkungen zu zeigen. Die Kostenrechnung muß die Kostenersparnisse durch den Beschäftigungsausgleich mit den Erlösausfällen bzw. die zusätzlichen Kosten mit den zusätzlichen Erlösen vergleichen. Hier liefert sie also wesentliche Anhaltspunkte für die Entscheidung über die Preisdifferenzierung (1).

(1) Siehe hierzu das Beispiel in Abschn. 3423, S. 139-141.

Die größte Bedeutung hat die Kostenrechnung bei kostenbedingten Preisdifferenzierungen, denn hier erfolgt die Entscheidung aufgrund von Kostenüberlegungen.

In den Hauptteilen 2 und 3 (1) soll gezeigt werden, welche Fragen sich im Hinblick auf die Preisdifferenzierung an die Kostenrechnung ergeben und wie die Kostenrechnung aufgebaut werden muß, um die verlangten Unterlagen liefern zu können.

13242 Einheitliche oder differenzierte Preise für verschiedene Produkte (Preise für Produktreihen)

Während es im vorigen Abschnitt darum ging, ob man für ein Produkt verschiedene Preise verlangen soll, ist das Problem dieses Abschnitts die Frage : Wie sollen die Preise verwandter Produkte zueinander in Beziehung stehen, sollen sie einheitlich sein, oder wie stark sollen sie differieren ?

Diese Frage ist natürlich nur bei solchen Produkten sinnvoll, die miteinander in irgend einer Beziehung verwandt sind. Dean spricht hier von "Produktreihen" (2). Dabei unterscheidet er solche Produktreihen, bei denen die Produkte in der Größe und solche, bei denen sie in der Qualität differieren. Der Ausdruck Qualität ist dabei sehr weit zu fassen, zu den Qualitätsunterschieden gehören Unterschiede in der Farbe, im Material, in der Zubereitungsart, in der Laufgeschwindigkeit und ähnliches. Man spricht also besser von Unterschieden in der Ausführung als von Unterschieden in der Qualität.

Die Frage ist nun : Sollen die verschiedenen Produkte einer Reihe zu einheitlichen oder zu unterschiedlichen Preisen verkauft werden, und wie sollen die Preisunterschiede gestaltet werden ? Die Tendenz zu einheitlichen Preisen besteht immer dann, wenn der Nutzen der verschiedenen Produkte der Reihe gleich ist und wenn die Kostenunterschiede nicht wesentlich sind. Beispiele hierfür können die Preise für Schuhe verschiedener Größe, Lacke verschiedener Farbe, für Taschenbücher unterschiedlicher Seitenzahl u. ä. sein.

(1) Abschn. 24, S. 82 und Abschn. 3322, S. 129.

(2) Dean, J.; Managerial Economics, a. a. O., S. 485-487.

In der Regel sind jedoch sowohl die Kosten der verschiedenen Produkte einer Reihe als auch ihr Nutzen für die Abnehmer unterschiedlich, und demgemäß werden auch verschiedene Preise verlangt.

Maßstäbe für die Preisdifferenzen können nun die Kostenunterschiede und die Nutzenunterschiede sein (1).

Die Unterschiede in den Nutzenschätzungen sind nun normalerweise nicht den Kostendifferenzen proportional. Bei einem Auseinanderfallen von Nutzen- und Kostendifferenzen zwischen den Produkten der Reihe wird man sich nicht an den Kostenunterschieden orientieren, sondern wird fragen, was der Käufer für die verschiedenen Produkte der Reihe zu zahlen bereit ist. Beispiele sind die Preise für Motorboote verschiedener Sitzplatzzahl, für Kräne verschiedener Tragkraft, Schnäpse verschiedenen Alkoholgehalts und ähnliches. Besonders augenfällig wird die Orientierung an der Nutzenschätzung bei der Preisbildung für die verschiedenen Ausführungen von Automobilen. Nur durch die unterschiedliche Zahlungswilligkeit der Abnehmer ist es zu erklären, das man für eine "Luxusausführung" 2.000,- DM mehr verlangen kann als für die Normalausführung, denn der Preisunterschied ist durch die Kostenunterschiede infolge größerer technischer Raffinesse nicht gerechtfertigt.

In diesem Zusammenhang ist es bedeutsam, daß "mit zunehmender Höhe der Preislage der Preis als kaufentscheidender Faktor zurücktritt und damit die Produktbeschaffenheit in den Vordergrund des Kaufinteresses rückt (2). Für die hochwertigen Produkte einer qualitätsmäßig differenzierten Reihe kann man aus diesem Grunde höhere Preise setzen als es der Kostendifferenz entspricht (3).

-
- (1) Man könnte auch daran denken, bei Produkten, die nur in der Größe differenziert sind, die Größe selbst - gemessen an den Ausmaßen oder dem Gewicht - als Maßstab für die Preisdifferenzierung zu wählen; in der Regel ist das jedoch wenig sinnvoll, da die Größe normalerweise weder den Kosten noch dem Nutzen für die Abnehmer äquivalent ist. (Ein Faß von 200 l Inhalt kostet nicht das Doppelte wie ein 100 l-Faß bei der Herstellung und ist dem Abnehmer oft auch nicht das Doppelte "wert".)
- (2) Gutenberg, E.; Der Absatz, a.a.O., S. 202.
- (3) Dean, J.; Managerial Economics, a.a.O., S. 488.

Dieser Tatsache kommt die herkömmliche Zuschlagskalkulation entgegen, bei der die Gemeinkosten als fester prozentualer Zuschlag auf die Einzelkosten und der Gewinn ebenso auf die "Herstellungskosten" aufgeschlagen werden. 50, - DM zusätzlicher Aufwand für mehr oder besseres Material bewirken hierbei unter Umständen einen Mehrpreis von beispielsweise 250, - DM.

Interessant ist die Frage, wie die Preise für die gängigen Produkte einer Reihe angesetzt werden sollen. Oft hat der Verkäufer aus fertigungswirtschaftlichen Gründen ein Interesse daran, die Nachfrage auf einige wenige Produkte der Reihe zu konzentrieren. Diese Produkte werden deshalb zu besonders niedrigen Preisen angeboten, während die übrigen Produkte der Reihe zu hohen Preisen angeboten werden. Diese Politik ist natürlich nur dann sinnvoll, wenn die Produkte der Reihe miteinander konkurrieren. (Beispiel Tapeten mit verschiedenen Mustern.)

Wenn dagegen für einzelne Glieder einer Produktreihe von vornherein eine besonders starke Nachfrage besteht, kann man für diese Produkte besonders hohe Preise verlangen. So ist bei den gängigsten Pinseln für Malerbedarf die Preisreihe im wesentlichen nach den Kosten aufgebaut. Aus dieser Reihe heben sich die Größen Nr. 6 und Nr. 12 heraus (siehe Abb. 1). Diese Größen werden aus technischen und traditionellen Gründen am häufigsten benötigt. (Siehe Abb. 1) (1).

Welche Rolle kommt der Kostenrechnung bei der Bestimmung der Preise für die Produktreihe zu ?

Die Bedeutung der Kostenrechnung ist dann am größten, wenn die Preisunterschiede durch die Kostendifferenzen bedingt sind. Es zeigte sich jedoch, daß die Preisreihe in den meisten Fällen durch die Gegebenheiten des Marktes mitbestimmt wird. Natürlich können die Kosten nicht außer acht gelassen werden. Die Kostenrechnung hat auch hier die Aufgabe, die Untergrenzen für die Preise der einzelnen Produkte festzustellen. Sie

(1) Nach Auskunft eines Großhändlers. (Die Progression der Kurve ist dadurch bedingt, daß der Borstenverbrauch mit wachsendem Durchmesser progressiv steigt und die Größe dem Durchmesser entspricht.

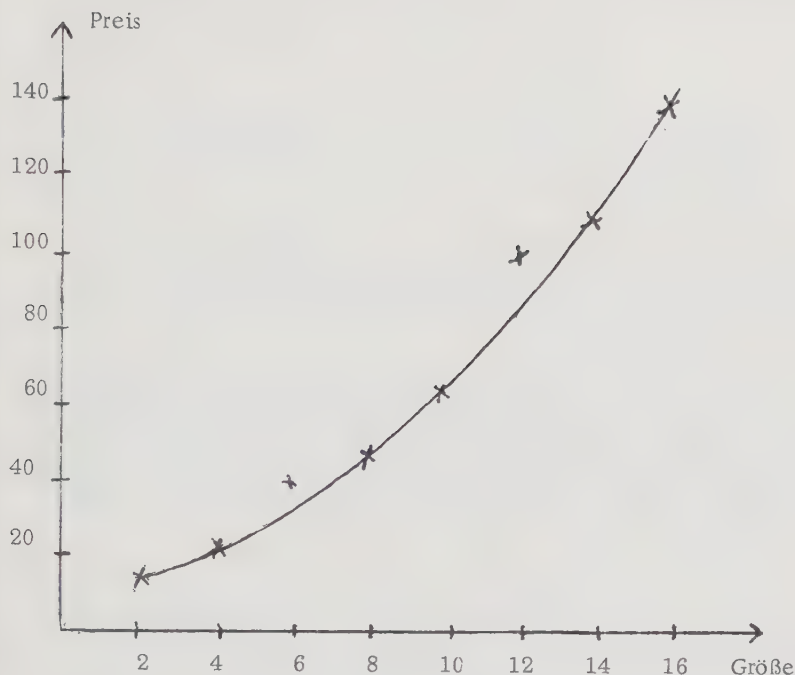


Abb. 1 : Preise für Ringpinsel verschiedener Größe

muß die zusätzlichen Kosten ermitteln, die die Aufnahme eines neuen Gliedes in die Produktreihe verursacht, denn diese zusätzlichen Kosten bestimmen normalerweise die im Vergleich zu den anderen Produkten erforderlichen Preisdifferenzen (1). Wenn die Preise einheitlich an-

(1) Dean, J.: Managerial Economics, a.a.O., S.485.

gesetzt werden, fällt der Kostenrechnung die Aufgabe zu, einen durchschnittlichen Mindestpreis zu ermitteln, der eine Deckung der insgesamt anfallenden Kosten gewährleistet.

14 Maßnahmen zur Ergänzung und partiellen Substitution der Preispolitik

Die Preispolitik ist nur ein Mittel der Absatzpolitik unter vielen. Sie kann nicht isoliert von den anderen Instrumenten der Absatzpolitik gesehen werden, sondern muß mit ihnen koordiniert werden (1).

Es würde weit über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen, das gesamte absatzpolitische Instrumentarium in die Betrachtung einzubeziehen. Um jedoch das Bild der Preispolitik abzurunden, soll kurz auf die Beziehungen zwischen der Preispolitik und den anderen Mitteln der Absatzpolitik hingewiesen werden, insbesondere insoweit, als diese die Preispolitik nicht nur ergänzen, sondern teilweise substituieren.

Im engsten Zusammenhang mit der Preisgestaltung steht die Gestaltung der Lieferungs- und Zahlungsbedingungen. So hat die Gewährung von Skonto ähnliche Wirkung wie eine Preisherabsetzung, wenn auch der Skonto andere Funktionen als eine Rabattgewährung hat (2). Die Entscheidung über die Gestaltung der Zahlungsbedingungen hängt von den Branchengewohnheiten und den finanziellen Möglichkeiten des Betriebes ab. Der Kostenrechnung fällt dabei die Aufgabe zu, die kostenmäßigen Auswirkungen der Zahlungsbedingungen zu ermitteln.

Ein weiteres Instrument der Absatzpolitik, das oft als Substitut der Preispolitik in Erscheinung tritt, ist die Produktgestaltung. Oft steht der Preis für ein zu erzeugendes Gut aufgrund der Marktgegebenheiten fest. In diesem Fall müssen sich die Kosten nach dem Preis richten. Die Kostenrechnung muß darüber wachen, daß bei der Erzeugung des Gutes ein gewisser Kostenbetrag nicht überschritten wird. Um das zu erreichen, muß oft die Gestalt des Produktes geändert werden.

(1) Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 15.

(2) Gygax, F. G.: Preiskonditionen zur Lenkung und Steigerung des Absatzes, Bern 1948, S. 19.

Letztlich muß auf die Zusammenhänge zwischen Preispolitik und Sortimentsgestaltung hingewiesen werden. Auch diese sind dann besonders deutlich, wenn die Preise im Markt gegeben sind. Hier ersetzen die richtige Auswahl der Produkte und die Zusammenstellung des Sortiments bis zu einem gewissen Grad die Preispolitik. Die Kostenrechnung muß hier als Ergebnisrechnung die Quellen des Erfolgs aufzeigen, sie muß ermitteln, in welchem Maße die verschiedenen Produkte zur Entstehung des Erfolgs beitragen und damit die Unterlagen zur Bestimmung der günstigsten Produkte liefern (1).

Allerdings können nicht nur gewinngünstige Produkte in das Sortiment aufgenommen werden. Oft ist man aus absatzpolitischen Gründen gezwungen, auch solche Produkte aufzunehmen, die selbst keinen Gewinn erbringen (2). Das ist vor allem dann der Fall, wenn bei Bedarfsverbundenheit verschiedenartige Güter geführt werden müssen oder wenn wegen des akquisitorischen Effekts dem Kunden eine große Auswahl vorgelegt werden muß. Auch hierbei hat die Kostenrechnung die Informationen zur Durchführung des kalkulatorischen Ausgleichs zu liefern.

(1) Siehe Abschn. 232, S. 81 und 3433, S. 152.

(2) Dean, J.: *Managerial Economics*, a. a. O., S. 484.

Die für die Preispolitik aus dem Bereich der Kostenrechnung
benötigten Daten

21 Überblick

Im ersten Teil dieser Arbeit wurde das Wesen der Preispolitik dargestellt. Es wurde gezeigt, welche Überlegungen die Unternehmen bei den Preisentscheidungen anstellen müssen.

Dabei stellte sich heraus, daß in der freien Wirtschaft die Preisentscheidungen in erster Linie von den Gegebenheiten im Markt abhängig sind. Die Entscheidungen der Unternehmer über die Preishöhe müssen also vor allem auf Überlegungen aufbauen, die die Nachfrageverhältnisse betreffen (1). Wichtigste Unterlage für die Preispolitik ist also die Marktforschung. Riebel stellt fest, daß "Preisrechnungen nur mit Hilfe von Marktforschung zu brauchbaren Ergebnissen führen" (2).

Bei den Überlegungen über das Zustandekommen der Preise trat jedoch auch die Bedeutung der betrieblichen Verhältnisse zutage. Es zeigte sich, daß die Kostenverhältnisse, die Beschäftigungslage, die Liquiditätslage usw. wesentlichen Einfluß auf die Preisbildung ausüben (3).

Auskunft über diese Größen kann der Unternehmer nur durch die Beobachtung der betrieblichen Verhältnisse erhalten. Wichtigstes Instrument hierzu ist die Kostenrechnung.

Im zweiten Teil dieser Arbeit sollen nun die Fragen herausgearbeitet werden, die an die Kostenrechnung gestellt werden, um preispolitische Entscheidungen treffen zu können.

Welche Daten werden für die Preispolitik von der Kostenrechnung benötigt ? Zunächst wird der Unternehmer nach den Selbstkosten der ein-

(1) Siehe oben, FN. Nr. 3 , S. 36.

(2) Riebel, P.: Marktforschung und Rechnungswesen, in : ZfB. 21. Jg. (1951), S. 442.

(3) Siehe Abschn. 122, S. 29.

zeln Produkte fragen. Es wird sich zeigen, daß diese Frage nicht eindeutig zu beantworten ist (1).

Diese Unmöglichkeit der Ermittlung von Selbstkosten der Produkte schränkt den Wert der Kostenrechnung als Instrument der Preispolitik sehr ein. Aber die Kostenrechnung ist damit natürlich für die Preispolitik nicht wertlos geworden. Indem sie feststellt, welche Kosten in einer Periode in den Preisen insgesamt erwirtschaftet werden müssen, durch welche Größen diese Kosten verursacht werden, welchen Größen (Produkte, Produktgruppen usw.) sie zugeordnet werden können, kann sie angeben, welche Kosten die verschiedenen Produkte und Produktgruppen mindestens erwirtschaften müssen. Durch Vergleiche mit den Erlösen kann sie den kalkulatorischen Ausgleich gewährleisten. Sie kann feststellen, wie die Kostenrelationen bei verschiedenen Auftragsgrößen, bei verschiedenen Absatzwegen, Abnehmergruppen, Zahlungsweisen usw. und bei verschiedenen Produkten einer Reihe aussehen, und damit Hinweise für die Gestaltung der Preisreihen geben.

Ihre größte Bedeutung für die Preispolitik erlangt die Kostenrechnung in kritischen Situationen, wenn durch die Absatzverhältnisse die Preise stark gedrückt werden. Die Preisuntergrenze wird im wesentlichen durch die Kosten bestimmt. Die Kostenrechnung muß hier angeben, welche Kosten in den verschiedenen Situationen mindestens zu erwirtschaften sind. Diese Fragen sollen in den folgenden Abschnitten des zweiten Hauptteils erörtert werden.

22 Die Frage nach den Selbstkosten der Produkte

Die Ermittlung der "Selbstkosten der Produkte" (2) wurde lange Zeit als der Hauptzweck der Kostenrechnung angesehen. Das geht schon

(1) Siehe Abschn. 22, S. 67-74.

(2) Unter "Selbstkosten" versteht man die Summe dessen, was die Herstellung und der Vertrieb eines Stückes den Betrieb selbst gekostet hat, also den Anteil des einzelnen Produktes an den Gesamtkosten. Die Summe der Selbstkosten der in einer Periode erzeugten Produkte ergäbe dann die Gesamtkosten der Periode.

daraus hervor, daß die ältere Kostenrechnungsliteratur im Titel meist den Ausdruck "Selbstkostenrechnung" trägt (1).

Besonders kennzeichnend für den Wandel der Auffassung über das Wesen der Kostenrechnung ist die Tatsache, daß das Werk Schmalenbachs "Selbstkostenrechnung und Preispolitik" in der neuen Auflage nur "Kostenrechnung und Preispolitik" heißt und daß sich auch der Titel von Rummels "Grundlagen der Selbstkostenrechnung" gewandelt hat in "Einheitliche Kostenrechnung" (2).

Die Problematik der Ermittlung der Selbstkosten ist schon lange erkannt. Trotzdem wird jedoch auch heute noch die Ansicht vertreten, daß die Preise auf den Selbstkosten der Produkte aufbauen (3), und auch heute noch wird die Ermittlung der vollen Kosten je Leistungseinheit für erforderlich gehalten (4). Vor allem in der Praxis ist der "Glaube an die Selbst-

-
- (1) Siehe z.B. Lewin, C. M.: Theorie und Praxis der industriellen Selbstkostenberechnung. Leipzig 1909. - Leitner, Friedrich: Die Selbstkosten-Berechnung industrieller Betriebe. 8. Aufl., Frankfurt/M., 1923. - Rummel, Kurt: Grundlagen der Selbstkostenrechnung. (1. Aufl. der "Einheitlichen Kostenrechnung"), Düsseldorf 1934. - Schmalenbach, Eugen: Selbstkostenrechnung, in: ZfhF, 13. Jg. (1919), S. 257 ff. (1. Aufl. der "Selbstkostenrechnung und Preispolitik", 6. Aufl., Leipzig 1934).
 - (2) Rummel, Kurt: Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten. 3. Aufl., Düsseldorf 1949.
 - (3) So sagt Bock: "Bei der Kalkulation der Verkaufspreise geht man üblicherweise von den Selbstkosten ... aus." (Bock, Günter: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen. (Eine Stellungnahme zu dem gleichnamigen Aufsatz von Prof. Dr. P. Riebel. ZfhF, NF. 11. Jg. (1959), S. 641.)). - Heinen, E.: "Die Ermittlung der Stückkosten ist ... für die Preispolitik der Unternehmung von Bedeutung ... insofern, als die preispolitischen Überlegungen von den Stückkosten ausgehen." (Kostenlehre, a. a. O., S. 58).
 - (4) Bei Mellerowicz heißt es: "Die Selbstkostenrechnung ... will die tatsächlichen Kosten möglichst genau errechnen ... Preise zu fordern, ist Aufgabe der Preispolitik, die tatsächlichen Kosten sind die Grundlagen hierzu ... Die tatsächlichen Kosten, die Vollkosten, sind stets zu errechnen. Sie allein zeigen den wirklichen Betriebszustand, (Fortsetzung siehe S. 69)

kosten" noch weit verbreitet (1). Deshalb soll kurz gezeigt werden, weshalb die Frage nach den Selbstkosten der Leistungseinheiten, d.h. die Feststellung des durch die einzelnen Leistungseinheiten bedingten Werteverzehrs (2) (3) nicht beantwortet werden kann.

Fortsetzung FN. 4 von S. 68);

den tatsächlich erzielten Gewinn und geben die Grundlage für die betriebliche Kontrolle, die Betriebs- und Preispolitik ab." (Mellerowicz, K.; Kosten und Kostenrechnung, Bd. II Verfahren, 2. Teil Berlin 1958, S. 421. (Sperrungen von Mellerowicz.) Ähnlich Ad. Müller: "Die Preisbildung mag also vor sich gehen, wie sie soll, eine genaue Kenntnis der Kosten der einzelnen Erzeugnisse ist für den Verkäufer in jedem Fall unerlässlich." (Müller, Adolf: Grundzüge ..., a. a. O., S. 32.) - Siehe auch Gygax, F. G.: "Die Unternehmung würde (bei der Preisstellung) vollkommen im "Dunkeln" herumtasten, wenn ihr nicht in den genauen Stückkosten ein Anhaltspunkt gegeben würde." (Preiskonditionen, a. a. O., S. 93.)

-
- (1) So wird beispielsweise in den vom Verband der deutschen Bauindustrie beim Bundeskartellamt beantragten Wettbewerbsregeln verlangt, daß "Bauleistungen" nicht unter bewußter Mißachtung der Grundsätze einer wirtschaftlichen und verantwortungsbewußten Unternehmungsführung unter den tatsächlichen Selbstkosten des Betriebs angeboten werden sollen." (Deutsche Zeitung, Jg. 15., Nr. 267 v. 17. 11. 1960, Artikel: "Rechenfehler widersprechen der guten Sitte"). (Sperrungen vom Verf.).
- (2) Vgl. hierzu die Definitionen des Begriffs Kosten bei Nowak: "Kosten sind wertmäßiger leistungsverbundener Güterverzehr." (Kostenrechnungssysteme, a. a. O., S. 16.) - Mellerowicz: "Kosten sind leistungsbedingter Gutsverbrauch." (Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., Berlin 1958, S. 6.). - Schmalenbach: "Kosten sind die in der Kostenrechnung anzusetzenden Werte der für Leistungen verzehrten Güter." (Kostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 6). - Siehe auch die Definitionen bei: Müller, Ad.: Grundzüge, a. a. O., S. 20. - Henzel, F.: Die Kostenrechnung, 2. Aufl., Stuttgart 1950, S. 11. - Lehmann, M. R.: Industriekalkulation, a. a. O., S. 40. u. a.
- (3) In neuerer Zeit hat H. Koch vorgeschlagen, diesen "wertmäßigen Kostenbegriff" zu ersetzen durch den "pagatorischen Kostenbe-
- (Fortsetzung siehe S. 70)

Zunächst soll das Problem der Stückkostenermittlung am Beispiel des Einproduktbetriebs erläutert werden. Hier liegt sein sehr einfacher Zusammenhang vor ; Alle entstehenden Kosten werden für das eine Produkt aufgewendet. Die Kosten einer Produkteinheit ergeben sich, indem man die Gesamtkosten der Periode durch die Zahl der in der Periode hergestellten Leistungsheiten dividiert.

Diese "Divisionskalkulation" ist jedoch nicht so ganz problemlos, wie es auf den ersten Blick aussieht. Ein Teil der in einer Periode anfallenden Kosten ist durch die Anzahl der erstellten Leistungseinheiten bedingt ; Oft kann man feststellen, daß die Herstellung einer Produkteinheit so und so viel Materialkosten, Löhne, Energiekosten usw. verursacht.

Ein anderer Teil der Kosten ist dagegen von der Anzahl der in der Periode erzeugten Leistungseinheiten unabhängig, er ist durch die Betriebsbereitschaft bedingt. Diese fixen Kosten ändern sich nicht mit der Ausbringungsmenge; zwischen ihnen und den einzelnen Erzeugnissen besteht kein Ursache-Wirkungs-Zusammenhang, man kann nicht angeben, wieviel Bereitschaftskosten durch eine Erzeugniseinheit "bedingt" sind. Die Tatsache des Vorhandensein von fixen Kosten in bezug auf die Erzeugungsmenge vereitelt also die Ermittlung der Stückkosten.

Wohl kann man in einer Nachrechnung die durchschnittlich je Stück aufgewendeten Kosten errechnen, aber diese stellen nicht die

(Fortsetzung FN. 3 von S. 69):

griff", der sich an den Ausgabenbegriff anlehnt. Kosten sind danach "alle diejenigen betrieblichen Ausgaben, die nicht als Tilgungsausgaben oder Kreditgewährungsausgaben durch entsprechende Einnahmen aus einer Kreditinanspruchnahme oder Rückempfang eines gewährten Kredites kompensiert werden." (Koch, Helmut ; Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in : ZfhF, 10 Jg. NF. (1958, S. 362.). Koch gesteht zu, daß man für verschiedene Zwecke der Kostenrechnung nicht mit den tatsächlich entstandenen Ausgaben rechnen darf, sondern daß oft andere Zahlen (z.B. Tageswerte) maßgebend sind. Für die vorliegende Arbeit bringt die Verwendung des pagatorischen Kostenbegriffs keine Vorteile. Wir verwenden daher im Folgenden den oben angeführten "traditionellen" Begriff.

Stückkosten . im Sinne des "durch das Stück verursachten Werteverzehr" dar, sondern sie sind lediglich eine statistische Beziehungszahl. "Man hat die Kosten nicht mehr gemessen, sondern man hat Statistik getrieben." (1)

Die Kenntnis der Durchschnittskosten kann für die Preispolitik sehr wertvoll sein, z.B. zur Ermittlung langfristiger Preisuntergrenzen, als Anhaltspunkt für Preisdifferenzierungen und ähnliches (2), aber das Preisrechnungen meist Vorrechnungen sind, ist die Menge der erzeugten Leistungseinheiten noch ungewiß. Die Richtigkeit der ermittelten Durchschnittskosten hängt von unsicheren Zukunftserwartungen ab.

Bei verbundener Produktion steht der Ermittlung der Selbstkosten darüberhinaus die Tatsache der Kostenverbundenheit entgegen.

Bei der Kuppelproduktion zeigt sich das am deutlichsten; Hier "gehen aus einem Produktionsprozeß (i. w. S.) zwei oder mehrere verschiedenartige Produkte zwangsläufig hervor" (3). Ein typisches Beispiel hierfür sind die analytischen Prozesse, bei denen ein Stoff in seine Komponenten zerlegt wird, z.B. Rohöl in Benzin, Heizöl, Schmieröl usw.

Die bis zur Trennung der Kuppelprodukte entstehenden Material- und Produktionskosten werden nicht durch die Erzeugung eines einzelnen Produkts verursacht, sondern sie sind für das gesamte "Kuppelproduktbündel" gemeinsam aufgewandt und nur diesem zurechenbar. Die Frage, welchen Anteil das einzelne Produkt verursacht hat, kann nicht sinnvoll beantwortet werden (4).

-
- (1) Rummel, K.: Einheitliche Kostenrechnung, a. a. O., S. 122. Vgl. auch Riebel, P.: Richtigkeit, Genauigkeit..., a. a. O., S. 41/42.
 - (2) Siehe Abschn. 24 u. 25, S. 82 ff.
 - (3) Riebel, P.: Artikel "Verbund- (Kuppel-)Produktion", HdB., 3. Aufl., Sp. 5642.
 - (4) Riebel, P.: Die Kuppelproduktion, a. a. O., S. 151. - Rummel, K.: Einheitliche Kostenrechnung, a. a. O., S. 200. - v. Stackelberg, Heinrich: Grundlagen einer reinen Kostentheorie, in: Zeitschr. f. Nationalökonomie, 3. Jg. (1932), S. 572-573. - Messmann, Horst: Anschauliche Theorie der verbundenen Produktion, Meisenheim-Wien 1952, S. 33. - Hellauer, Josef: Kalkulation in Handel und Industrie, Berlin-Wien 1931, S. 145; u. a.

Gewiß kann man die Gesamtkosten des Kuppelprozesses nach irgendwelchen Gesichtspunkten auf die einzelnen Produkte aufschlüsseln, z.B. im Verhältnis der Marktpreise oder im Verhältnis von irgendwelchen technischen Größen, etwa Heizwerten oder Molekulargewichten (1). Man erhält jedoch dadurch nicht die durch die Erzeugnisse verursachten Kosten, sondern willkürliche Werte. Ob diese für irgendwelche Zwecke, z.B. die Bestandsbewertung in der Bilanz, brauchbar sind, soll hier nicht untersucht werden, als Unterlagen für die Preisbildung sind sie wertlos.

Während nun der Einproduktbetrieb als die unterste Stufe der Produktionsverbundenheit (2) einen Grenzfall darstellt, der in reiner Form nur äußerst selten anzutreffen ist, stellt die Kuppelproduktion als die höchste Stufe der Verbundenheit durchaus keinen Ausnahmefall dar, sondern ist eher die Regel (3).

Ein großer Teil aller Betriebe setzt also seine Preise fest (und trifft andere betriebliche Dispositionen), ohne die Selbstkosten der Produkte zu kennen. Diese Tatsache widerlegt die Ansicht, daß man zum Zwecke der Preisbildung und für andere Zwecke "nicht um die Ermittlung der Selbstkosten herumkommt." (4).

Wie liegen nun die Verhältnisse bei der Alternativproduktion, die auf der Stufenleiter der Produktionsverbundenheit - Kuppelproduktion, komplementär verbundene, alternative, parallele, isolierte Produktion - in der Mitte steht ? (5).

Hier werden auf einem Produktionsapparat alternativ, d.h. wahlweise, abwechselnd verschiedene Produkte hergestellt. Die Kosten des Produk-

-
- (1) Tillmann, K. H.: Die Bewertung von marktpreislosen Kuppelprodukten in der Kostenrechnung der chemischen Industrie; in: ZfhF NF., 6.Jg. (1954), S.158.
 - (2) Der Einproduktbetrieb wird allgemein als unverbundene Fertigung angesehen; die Leistungseinheiten sind jedoch durch die fixen Kosten miteinander kostenmäßig verbunden.
 - (3) Riebel, P.: Die Kuppelproduktion, a. a. O., S. 61.
 - (4) Bock, G.: Das Rechnen ..., a. a. O., S. 640 und 641.
 - (5) Riebel, P.: Die Kuppelproduktion, a. a. O., S. 62.

tionsapparates, insbesondere die Bereitschaftskosten, sind nicht für eine einzelne Produktart entstanden, sondern durch die Bereitschaft, mehrere Produkte zu produzieren, verursacht. Wie bei der Kuppelproduktion alle bis nach der Trennung der Produkte entstandenen Kosten Gemeinkosten sind, so sind bei Alternativproduktion die Kosten für die gemeinsame Produktionsanlage echte Gemeinkosten, die nicht verursachungsgemäß den einzelnen Produktarten zugerechnet werden können (1).

Neben diesen Gemeinkosten entstehen auch solche Kosten, die unmittelbar durch die einzelnen Erzeugnisse verursacht werden, wie Materialkosten u. a.

Genau wie bei der Kuppelproduktion kann man die Gemeinkosten nach irgendwelchen Gesichtspunkten auf die verschiedenen Erzeugnisse aufteilen, z. B. im Verhältnis der Einzelkosten oder der Inanspruchnahme der Anlage (Stundensatzrechnung) oder irgend einer anderen Schlüsselgröße. Man erhält dadurch jedoch nicht die durch das einzelne Erzeugnis verursachten Kosten, sondern willkürliche Zahlen. Für gewisse Zwecke mögen diese Zahlen brauchbar sein, beispielsweise dazu, einen öffentlichen Auftraggeber davon zu überzeugen, daß ein geforderter Preis gerechtfertigt ist. Als Unterlagen für betriebliche Dispositionen preispolitischer und sonstiger Art sind die so ermittelten "Selbstkosten" jedoch nicht geeignet, denn Entscheidungen, die sich auf falsche Grundlagen stützen, sind mit großer Wahrscheinlichkeit falsch (2).

Wenn man z. B. die Anlagekosten nach der Inanspruchnahme auf die Erzeugnisse aufteilt und so für eines der Erzeugnisse Selbstkosten ermittelt, die höher als der Verkaufspreis sind, so wäre es voreilig, aufgrund dieses Ergebnisses die Produktion des Produkts einzustellen, denn dann müßten die anderen Produkte noch die Anlagekosten tragen, die bisher

-
- (1) Anderer Ansicht ist Vormbaum. Er sagt: "Bestimmten, für das einzelne Produkt unmittelbar erfaßbaren Einzelkosten stehen Gemeinkosten gegenüber, deren produktweise Verrechnung eine Schlüsselung voraussetzt. Es ist hier (bei der Alternativproduktion, der Verf.) möglich, über kalkulatorische Hilfsverfahren eine der Verursachung entsprechende Kostenzurechnung vorzunehmen." (Vormbaum, H.: Differenzierte Preise, a. a. O., S. 191). Diese "Hilfsverfahren" werden jedoch nicht näher beschrieben.
- (2) Siehe auch Riebel, P.: Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 145.

auf das "Verlustprodukt" verrechnet wurden. Das zur Selbstkostenermittlung bei der Alternativproduktion Gesagte gilt in gleicher Weise für die parallele Produktion; hier ist lediglich der Anteil der den Produktarten zurechenbaren Kosten größer.

Zusammenfassung

Als Ergebnis der angestellten Überlegungen können wir festhalten : Eine richtige Ermittlung der Selbstkosten scheitert an folgenden Tatsachen :

1. Ein Teil der Kosten ist durch die Schaffung und Erhaltung der Bereitschaft zur Produktion entstanden. Er ist nicht von der Menge der erzeugten Produkte verursacht, er "steht mit der Produktionsmenge in keinem ursächlichen Zusammenhang, sondern in einer Mittel-Zweck-Beziehung" (1). Es ist daher unlogisch, diese fixen Bereitschaftskosten künstlich zu proportionalisieren, d.h., so zu rechnen, als wären sie proportional.
2. Ein Teil der Kosten ist durch mehrere Produkte gemeinsam verursacht, es ist unmöglich, diese Kosten richtig, d.h., im Verhältnis ihrer Verursachung, den einzelnen Produkten zuzuordnen (2).

Die Ermittlung der Selbstkosten je Leistungseinheit oder Produktart ist also nicht aus Gründen der Rechengenauigkeit unmöglich, sondern sie ist rein logisch gar nicht denkbar. Es ist unlogisch, wenn man glaubt, sich mit "einer annähernd richtigen Selbstkostenrechnung" begnügen zu können (3), denn wo es keine theoretisch richtige Lösung gibt, kann es auch keine annähernd richtige Lösung geben.

-
- (1) Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a.a.O., S. 217.
 - (2) Es ist noch darauf hinzuweisen, daß die Selbstkosten 3. deshalb nicht ermittelt werden können, weil die Gesamtkosten einer Periode nicht exakt festgestellt werden können. Die Gründe hierfür sind in Abschn. 231, S. 75 dargelegt.
 - (3) Bock, G.: Das Rechnen ..., a.a.O., S. 644.

23 Die Frage nach den Gesamtkosten und ihrer zweckmäßigen Verteilung

231 Wie hoch sind die Gesamtkosten des Betriebes ?

Jeder Betrieb muß auf lange Sicht in seinen Preise mindestens seine insgesamt anfallenden Kosten erwirtschaften, um bestehen zu können. Die Kenntnis der Gesamtkosten des Betriebes ist deshalb die erste Information, die die Preispolitik von der Kostenrechnung benötigt.

Wenn von den Gesamtkosten des Betriebes die Rede ist, dann sind stets die in einer bestimmten Periode anfallenden Kosten gemeint.

Diese Größe kann jedoch gar nicht so ohne weiteres ermittelt werden. Bei manchen Kostenarten ist die Feststellung des Periodenverbrauchs eindeutig möglich : Der Materialverbrauch, der Stromverbrauch in einer Periode können gemessen werden, es ist eindeutig bekannt, wieviel Personalkosten in einer Periode entstanden sind usw. (1).

Bei anderen Kosten ist der auf eine bestimmte Periode entfallende Betrag nicht eindeutig feststellbar, da er von unsicheren Zukunftserwartungen abhängt (2). Insbesondere bei den Kosten, die von einmaligen, für mehrere Perioden wirksamen Ausgaben herrühren, ist nicht eindeutig zu sagen, wieviel für die einzelnen Perioden aufgewandt wurde. Beispiele hierfür sind Anlagekosten, Kosten für Patente, Lizenzen, Großreparaturen u. ä. Wie hoch der Betrag ist, den der Unternehmer als Kosten einer Periode ansieht, hängt davon ab, wie er die Zukunft beurteilt. Wohl stehen z. B. für die Entscheidung, auf wieviele Pe-

-
- (1) Überschneidungen zwischen den Perioden entstehen durch Urlaubslöhne usw.
 - (2) Riebel, P.: Die Problematik der Normung von Abschreibungen, in : Der Betrieb, 13.Jg. (1960), S. 732. - ders.: Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit als Grenzen der Kostenrechnung, in : Neue Betriebswirtschaft, 12.Jg. (1959), S. 42. - Siehe auch Rieger, W.: Einführung in die Privatwirtschaftslehre, a. a. O., S. 19 und S. 64., u. a.

rioden die Ausgaben für eine Produktionsanlage verteilt werden sollen, Erfahrungs- oder Durchschnittswerte zur Verfügung, aber nichts garantiert, daß die Entwertung der Anlage genau so erfolgt, wie das bei früheren Anlagen der Fall war oder wie es bei der Mehrzahl der anderen Anlagen der Fall ist, und so ist die Festsetzung der Abschreibungen stets dem Urteilsvermögen des Unternehmers und seiner Risikofreudigkeit überlassen (1).

Neben den auf einmaligen Ausgaben beruhenden Kosten sind alle Risikokosten von unsicheren Erwartungen abhängig. Ihr Betrag je Periode ist deshalb nicht eindeutig festzustellen; zu nennen sind hier insbesondere die Kosten für Gewährleistungen, Debitorenausfall, Bergschäden, Abwasserschäden u. ä. Nur ein Teil der Gesamtkosten je Periode ist somit exakt feststellbar, ein anderer Teil beruht auf unsicheren Erwartungen und ist mehr oder weniger unsicher (2).

Im Hinblick auf die Zurechenbarkeit zu einer Periode kann man also Perioden-Einzelkosten und Perioden-Gemeinkosten unterscheiden (3). Die Preispolitik fragt zunächst nach den Kosten, die als Perioden-Einzelkosten anfallen (Materialkosten, Personalkosten, Mieten u. v. a.) und die unter normalen Umständen (4) in dieser Periode abgedeckt werden müssen. Eine eindeutige Antwort hierauf ist ohne weiteres möglich.

-
- (1) Riebel, P.: Die Problematik der Normung von Abschreibungen, a. a. O., S. 732.
 - (2) Die Abhängigkeit der Periodenkosten von Zukunftserwartungen kommt in den Ausführungen Riegers zu den Beziehungen zwischen Totalrechnung und Periodenrechnung zum Ausdruck: "der sogenannte Jahresabschluß ist nicht mehr als eine ... Fiktion: Wie kann man denn abschließen, wenn man mitten im Leben steht? ... Das Ergebnis (des Jahresabschlusses) kann in keiner Weise als endgültig betrachtet werden." Rieger, W.: Einführung in die Privatwirtschaftslehre, a. a. O., S. 209.
 - (3) Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 217.
 - (4) u. U. stellen absatzpolitische Gesichtspunkte andere Anforderungen; siehe unten, S. 87.

Die Frage : "Welcher Anteil der Perioden-Gemeinkosten (Kosten für Anlagen-Abnutzung, Großreparaturen, Wagnisse usw.) müssen in einer Periode abgedeckt werden?" ist, wie gezeigt, nicht eindeutig zu beantworten. Es ist weitgehend in das Ermessen des Unternehmers gestellt, welcher Anteil in dieser Periode abgedeckt werden soll. Für die Zwecke der Preisbildung sollten deshalb Amortisations- und Rückstellungsraten (1) vorgegeben werden, die in der betreffenden Periode erwirtschaftet werden sollen.

Der Unterschied zwischen dieser Vorgabe von Soll-Deckungsraten und der "Ermittlung der anteilmäßigen Kosten der Perioden" liegt auf der Hand : Man betrachtet diese Raten nicht als exakte Kostenanteile der Periode, wie etwa die in der Periode gezahlten Gehälter, sondern man ist sich bewußt, daß die Höhe der in den einzelnen Perioden zu erwirtschaftenden Beträge vom Unternehmer frei bestimmt ist. Die preispolitischen Entscheidungen beruhen nicht auf der Überlegung : 'In der Periode sind 200.000, - DM an Kosten entstanden und müssen abgedeckt werden', sondern der Unternehmer stellt die Überlegung an : 'Es sind in der Periode 140.000, - DM an Kosten entstanden, die ich zunächst abdecken muß; außerdem will ich in dieser Periode 60.000, - DM erwirtschaften, die zur Abdeckung der Kosten dienen sollen, die für mehrere Perioden gemeinsam entstehen.' Beim Rechnen mit Amortisations- und Rückstellungsraten ist eine Anpassung der Preispolitik an Absatzmarktschwankungen weit besser möglich als beim Rechnen mit Durchschnittskosten; zugleich wird die Notwendigkeit des kalkulatorischen Ausgleichs zwischen mehreren Perioden stets deutlich : Der Unternehmer hat stets den Gesamtbetrag der abzudeckenden Kosten vor Augen, er weiß, wieviel bereits in den Erlösen der vergangenen Perioden kompensiert ist und wie groß der noch zu erwirtschaftende Restbetrag ist.

232 Welchen Bezugsgrößen kann man die Kosten zuordnen und wie sollen die Produkte zur Abdeckung der Kosten beitragen ?

Für die Preispolitik von größerer Bedeutung als die Frage nach den in der Periode zu deckenden Kosten ist die Frage : "Welche Kosten müssen,

(1) Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 218.

durch die Erzeugniseinheit gedeckt werden"; denn die Kostenrechnung zum Zwecke der Preispolitik ist eine stückbezogene Rechnung.

Die Antwort auf diese Frage lautet : "Jedes Erzeugnis muß mindestens diejenigen Kosten im Preis einbringen, die es verursacht hat", das sind die Kosten, die nicht entstanden wären, wenn die Herstellung dieses Erzeugnisses unterblieben wäre, also seine Einzelkosten. Darüberhinaus muß jedes Produkt einen Beitrag zur Deckung der Kosten leisten, die von den Produkten gemeinsam verursacht sind (Erzeugnisgemeinkosten); die Summe dieser Deckungsbeiträge (1) muß so hoch sein, daß die Gemeinkosten insgesamt erwirtschaftet werden.

Nun ergibt sich die Frage : Wie soll der Block der Gemeinkosten auf die einzelnen Produkte aufgeteilt werden ? Infolge des Gemeinkostencharakters ist diese Frage nicht eindeutig zu beantworten, aber die Kostenrechnung kann wesentliche Anhaltspunkte zur Beantwortung dieser Frage geben.

Die Erzeugnisgemeinkosten stehen nicht als ein geschlossener Block den Erzeugniseinzelkosten gegenüber, sondern diese "Blockkosten" (2) können weiter aufgespalten werden : Die Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten ist nicht absolut, sondern relativ. Kosten, die in Bezug auf die Erzeugniseinheiten Gemeinkosten sind, sind unter Umständen Einzelkosten einer Produktart. (Z. B. Kosten für einen Entwurf, für ein Werkzeug u. ä.). Kosten, die Gemeinkosten für eine Produktart sind, können Einzelkosten in Bezug auf eine Produktgruppe sein. (Z. B. Werbekosten, gewisse Lohnkosten u. a.).

Es gibt im Bereich der Leistungen des Betriebes eine Bezugsgrößenhierarchie, "bei der jede Kostenart eines Unternehmens an irgendeiner Stelle als Einzelkosten erfaßt werden kann" (3).

-
- (1) Ein Deckungsbeitrag ist "die Differenz zwischen dem Erlös und bestimmten Kosten". (Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 225.
 - (2) Zu diesem Begriff siehe Rummel, K.: Einheitliche Kostenrechnung, a. a. O., S. 214.
 - (3) Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 215.

Diese Stufenleiter könnte für eine Möbelfabrik etwa wie folgt aussehen :

Stufe	Bezugsgröße	Kostenbeispiele
1.	Gesamte Erzeugung	(Kosten der Geschäftsleitung)
2.	Fabrikationszweig Polstermöbel	(Raumkosten, Meisterlohn)
3.	Erzeugnisgruppe Sessel	(Werkzeuge, Kosten für Prospekte)
4.	Erzeugnisart Modell X	(Entwurfskosten, Schablonen)
5.	Erzeugniseinheit Sessel X Nr. 22	(Materialkosten, Lohn)

(1)

Die weiteren Fragen der Preispolitik an die Kostenrechnung hinsichtlich der Verteilung der Erzeugnismgemeinkosten müssen also lauten ;
Wie hoch sind die Einzelkosten der Erzeugnisart, die durch die Summe der einzelnen Erzeugnisse getragen werden müssen, wie hoch sind die Einzelkosten der Erzeugnisgruppe, die durch die Summe der zu dieser Gruppe gehörenden Erzeugnisarten getragen werden müssen, usw. ?

Die Preise werden jedoch nicht für Fabrikategruppen oder Fabrikationszweige gebildet, sondern nur für einzelne Erzeugnisse oder Erzeugnisarten. Wieviel jede Erzeugniseinheit zur Abdeckung der Kosten beitragen soll, die nur der Produktart zuzurechnen sind, wie hoch der Beitrag jeder Produktart zur Abdeckung der Kosten sein muß, die nur der Produktgruppe zuzurechnen sind - das kann die Kostenrechnung nicht entscheiden. Die Festsetzung der Beiträge, die jedes Erzeugnis zur Deckung der Gemeinkosten leisten soll, ist eine echte unternehmerische Entscheidung. Entsprechend der dargestellten Hierarchie der Bezugsgrößen im Bereich der Produkte ergibt sich dabei folgendes Kalkulationsschema :

(1) Vergl. auch das Beispiel "wechselnde Fertigung", Abschn. 343, S. 141.

1. Einzelkosten der Erzeugniseinheit
2. Soll-Deckungsbeitrag zur Abdeckung der Einzelkosten der Produktart
3. Soll-Deckungsbeitrag zur Abdeckung der Einzelkosten der Produktgruppe
4. Soll-Deckungsbeitrag zur Abdeckung der Einzelkosten des Fabrikationszweiges
5. Soll-Deckungsbeitrag zur Abdeckung der Einzelkosten der Gesamtproduktion und des Gewinns.

Neben dieser Stufenleiter im Bereich der Produkte sind für gewisse Fragestellungen andere Bezugsobjekte von Bedeutung, z.B. Kunde - Kundengruppe - Absatzgebiet oder Erzeugniseinheit - Auftrag - Auftragsgruppe. Diese Aufgliederungen sind vor allem für Preisdifferenzierungen von Bedeutung.

Zweckmäßigerweise trennt man dabei die Kosten, die wirklich in der jeweiligen Rechnungsperiode angefallen sind, von den Kosten, die man dieser Periode in Form von Amortisations- und Rückstellungsraten zugeordnet hat, und gibt für beide Kategorien gesonderte Soll-Deckungsbeiträge vor.

Die Festsetzung der Soll-Deckungsbeiträge muß letztlich auf absatzpolitischen Überlegungen beruhen. Den Ausschlag für die Preisfestsetzung gibt in der Regel die Tragfähigkeit der Produkte.

Die Preisbildung auf Grund von relativen Einzelkosten erscheint schwieriger als die Preisbestimmung von scheinbar sicheren "Selbstkosten". Tatsächlich ist das Aufschlüsseln der Kosten mit Hilfe gewohnter Schlüssel viel einfacher als die Bestimmung der Soll-Deckungsbeiträge, denn man kann dabei nach einem festen Schema vorgehen. Aber gerade im Fehlen eines solchen Schemas liegt ein wesentlicher Vorteil: Man bleibt sich der Grenzen der Kostenrechnung bewußt und ist gezwungen, absatzpolitische Überlegungen anzustellen und sich an den gewinnmaximalen Preis heranzutasten.

Wenn ein Teil der Produkte eines Betriebes feste Marktpreise hat, dann steht die preisbildende Instanz nicht vor der allgemeinen Frage: "Wel-

chen Anteil an den Gemeinkosten müssen die einzelnen Produkte und Produktgruppen tragen"?, sondern die Frage lautet konkreter : "Wie hoch ist der Anteil an den Gemeinkosten, den die Produktart c erwirtschaften muß, wenn die Produktarten a und b, die einen festen Preis haben, bereits einen bestimmten Teil der Gemeinkosten abdecken?"

Die Preispolitik fragt hier also nach dem erforderlichen Rest-Deckungsbeitrag (1)

In anderen Situationen lautet diese Frage abgewandt : "Um wieviel ändert sich der erforderliche Mindest-Deckungsbeitrag der Produktart c, wenn sich die Preise der Produktarten a und b ändern bzw. wenn sich deren Absatzmengen ändern."

Wenn die Preise aller Produkte im Markt gegeben sind, dann interessiert sich der anbietende Betrieb dafür, welche Produktart zur Erzielung der Kostendeckung und des Gewinns die wichtigste ist, nämlich für die Produktart, die über ihre Einzelkosten hinaus den größten Deckungsbeitrag erbringt.

Wenn man wissen will, welches Produkt mit Hilfe der Absatzbemühungen besonders gefördert werden soll, dann interessiert die im Hinblick auf die Gewinnermittlung günstigste Produktart. Das ist nicht die mit dem höchsten Gesamtdeckungsbeitrag, sondern die, die den höchsten Deckungsbeitrag je Engpaßeinheit bringt. Wenn z.B. von einem Material, das für mehrere Erzeugnisse verwendet wird, nur eine begrenzte Menge zu beschaffen ist, dann wird man mit den absatzpolitischen Mitteln die Produkte fördern, die relativ wenig von diesem Material in Anspruch nehmen (relativ ist hier auf eine Deckungsbeitrags-Einheit bezogen).

Wenn ein Engpaß bei einem der Produktionsfaktoren besteht, so interessiert für die Preispolitik der Deckungsbeitrag je knapper Faktorein-

(1) Vergleiche hierzu die Beispiele in Abschn. 342, S.131 ff. und Abschn. 344, S.159 ff. Der Ausdruck "Restdeckungsbeitrag" stammt von Riebel, Vorlesung "Spezielle Probleme der Kostenrechnung: Direkt-Kostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung als Instrument der Unternehmensleitung", Johann-Wolfgang-Goethe-Universität Frankfurt a.M. WS 1960/61.

heit (z.B. je Maschinenstunde, je Arbeitsstunde, je kg oder DM Rohmaterial usw.) (1) (2). Oft liegt der Engpaß beim Absatz; und zwar ist oft nur eine begrenzte Menge eines Gutes abzusetzen (z.B. braucht ein Maler nur eine bestimmte Anzahl von Pinseln pro Periode). Hier verdient die Produktart die größten Absatzbemühungen, die den größten Deckungsbeitrag je Einheit erwirtschaftet.

In anderen Fällen ist ein gewisser Absatzwert nicht zu überschreiten. Das ist dann der Fall, wenn der Kunde über einen bestimmten Beschaffungsetat verfügt. Hier ist das Produkt das Günstigste, das den höchsten Deckungsbeitrag je DM Erlös bringt.

24 Die für Preisdifferenzierungen und Preisbildung bei Produktreihen benötigten Daten der Kostenrechnung

Der vorige Abschnitt befaßte sich allgemein mit der Frage: inwieweit können die Kosten den einzelnen Leistungen zugerechnet werden, inwieweit müssen also die einzelnen Leistungen zur Deckung der Kosten beitragen? In diesem Abschnitt geht es um Kostendifferenzen, um die Frage, was kostet ein Produkt einer Reihe mehr als das andere, ein Auftrag mehr als der andere usw.

-
- (1) Diese Engpaßkalkulation wurde bereits vor mehr als 50 Jahren von Schmalenbach empfohlen: "Die Gewinnaufschlagsgrundlage wird bestimmt durch den locus minoris resistentiae des Betriebs". Er legt das am Beispiel knapper Dampfkraft dar: "Werden Ordres hereingenommen, die die Kraft stark beanspruchen, so müssen diese Ordres einen besonders starken Gewinn lassen; Es ist angebracht, die Gewinnzuschläge entsprechend der Krafterfordernis der Artikel zu machen. ... Immer muß es der Ort des geringsten Widerstands, mit anderen Worten, der Ort, der vor einer weiteren Inanspruchnahme geschützt werden muß ..., sein, den man durch die Kalkulation, soweit sie der Preisstellung dient, von Arbeit erleichtert. Diese Erleichterung geschieht durch höhere Belastung mit Generalunkosten und Gewinnzuschlägen. (Schmalenbach, E.: Mitteilungen, ZfhF., 4.Jg.(1909/10), S.355-356.)
- (2) Vgl. auch das Beispiel im Abschn. 343, S. 141.

In Teil 1 wurde gezeigt, daß die Preisunterschiede zwischen den verschiedenen Aufträgen über ein Produkt und zwischen den verschiedenen Produkten einer Produktreihe in vielen Fällen auf den Gegebenheiten des Marktes beruhen, also auf den Nachfrage- und Konkurrenzverhältnissen (1). Es zeigte sich aber auch, daß die Preisunterschiede oft durch die Kostenunterschiede bestimmt sind. In beiden Fällen ist die Kenntnis der Kostendifferenzen wesentlich; im zweiten Fall lautet die Frage : Wie groß müssen die Preisdifferenzen sein, um den Kostendifferenzen gerecht zu werden; im ersten Fall wird gefragt : Welches Produkt oder welcher Auftrag ist angesichts der unterschiedlichen Kosten am günstigsten ?

Betrachten wir zunächst die Frage : was muß die Preispolitik von der Kostenrechnung für die Entscheidung über die Preisdifferenzierung (2) wissen ?

Die Kostenrechnung muß hier Auskunft über die Kostendifferenzen bei den verschiedenen Aufträgen geben. Diese Kostenunterschiede können verschiedene Ursachen haben. Sie können einmal auf unterschiedlichen Transportkosten beruhen, zum anderen auf unterschiedlich hohen auftragsfixen Kosten (Kosten des "Auftrages an sich" (3)), und schließlich können die Kostenunterschiede davon herrühren, daß bei verschiedenen Graden der Beschäftigung die für den Auftrag aufzuwendenden Kosten unterschiedlich hoch sind.

Bei räumlicher Preisdifferenzierung fällt der Kostenrechnung die Aufgabe zu, die Kosten des Transports in die verschiedenen Verkaufsgebiete festzustellen. Infolge unterschiedlicher Entfernung zu den einzelnen Punkten der Verkaufsgebiete, unterschiedlicher Versandmengen und Versendungsarten (verschiedene Transportmittel, Eigen- oder Fremdtransport usw.) entstehen für jede Leistungseinheit unterschiedliche Transportkosten. Da jedoch die Preise innerhalb der einzelnen Verkaufsgebiete gleich sein sollen, muß die Kostenrechnung durchschnittliche Transportkosten je Leistungseinheit ermitteln. Zusätzlich zu den

(1) Siehe S. 61.

(2) Siehe Teil 1, S. 59-60.

(3) Riebel, P.: Das Problem der minimalen Auftragsgröße, in: ZfhF, NF., 12.Jg. (1960), S.650.

Einzelkosten und den sonstigen Soll-Deckungsbeiträgen muß hier ein Soll-Deckungsbeitrag zur Abdeckung der Transportkosten vorgegeben werden.

Die Ermittlung der Kostenunterschiede bei der Preisdifferenzierung nach Zahlungsweise bereitet geringe Schwierigkeiten, da die Einflußfaktoren auf die Kosten - der Zinssatz für Fremdkapital, der Kreditbetrag und die Kreditdauer - bekannt sind.

Interessante Fragen wirft die Preisdifferenzierung für verschieden große Aufträge auf. Das Problem läuft, allgemein ausgedrückt, auf die Frage hinaus : Was kostet ein großer Auftrag mehr als ein kleiner; oder, bezogen auf die Produkteinheit : Um wieviel muß der Preis einer Produkteinheit bei einem kleinen Auftrag größer sein als bei einem großen Auftrag.

Diese Frage ist noch verhältnismäßig einfach zu beantworten, wenn die Preisdifferenzierung sich auf die Menge der von einer Produktart abgenommenen Einheiten bezieht. Hier läßt sich verhältnismäßig einfach feststellen, wie hoch die Kosten sind, die unabhängig von der Menge bei jedem Auftrag einmal anfallen. Diese "Einmal-Kosten je Auftrag" bestehen aus den Abwicklungskosten (Kundenbesuch, Ausfertigen der Rechnung und der Versandpapiere, buchungsmäßige Abwicklung u. ä.), und den je Auftrag nur einmal anfallenden Produktionskosten (Entwürfe, Modelle, Vorrichtungen, Einrichten von Maschinen usw.). Dabei muß noch unterschieden werden zwischen den variablen auftragszahlabhängigen Kosten und den Kosten, die von der erwarteten Zahl der Aufträge abhängig sind, also Bereitschaftskosten darstellen (1).

Schwieriger sind die Kostenunterschiede bei zusammengesetzten Aufträgen zu ermitteln. Hier entstehen neben den "Einmal-Kosten je Auftrag" solche Kosten, die von der Zahl der Positionen abhängig sind. Im Kalkulationsschema müßten also Soll-Deckungsbeiträge zur Abdeckung der auftragszahl-orientierten und der positionszahl-orientierten Bereitschaftskosten vorgegeben werden. Wegen den hier entstehenden Schwierigkeiten wird zur Vereinfachung der Rechnung meist der Auftragswert als

(1) Im übrigen ist zu sagen, daß in den Fällen, wo der Auftragswert als Maßstab für Preisdifferenzierung dient ("Bei Bestellungen über x DM wird ein Rabatt von n % gewährt"), das Motiv in der Regel nicht in den auftragsfixen Kosten zu suchen ist, sondern daß die Preisdifferenzierung hier zu zusätzlichen Umsätzen führen soll. Die Kostenrechnung hat in diesen Fällen lediglich eine Überwachungsfunktion.

Hilfsmaßstab zur Messung der Auftragsgröße herangezogen (1).

Zeitliche Preisdifferenzierung kann einmal durch unterschiedliche Kosten in den verschiedenen Zeitabschnitten bedingt sein, zum anderen kann sie einen Beschäftigungsausgleich bezwecken, und schließlich kann sie vorgenommen werden, um einen zusätzlichen Bedarf zu wecken (2).

Im ersten Fall interessieren die Kostenunterschiede zwischen den verschiedenen Zeitabschnitten der Leistungserstellung. Dabei ergeben sich im allgemeinen keine besonderen Schwierigkeiten: Es ist leicht festzustellen, welche Mehrkosten ein Reparaturauftrag an einem Feiertag verursacht.

Im zweiten Fall müssen die Kostenersparnisse, die infolge geringerer Lagerkosten und eventuell geringerer Kapazität entstehen, mit den Erlösausfällen verglichen werden. Dabei spielt die Zeitdauer der Rabattgewährung eine entscheidende Rolle (3).

Soweit Preisdifferenzierungen nach Abnehmern kostenbedingt sind (z. B. unterschiedliche Vertriebskosten für Kunden verschiedener Branche) kommt es drauf an, die Kostenarten, bei denen die Unterschiede auftreten, nach den Kundengruppen getrennt zu erfassen, um eine Unterlage für die Preisdifferenzierung zu erhalten.

Preisunterschiede für die verschiedenen Produkte einer Reihe sind normalerweise durch die Kostenunterschiede zwischen den Produkten bedingt. In diesem Fall fällt der Kostenrechnung die Aufgabe zu, diese Unterschiede festzuhalten und zu verrechnen. Wenn aus marktlichen Gründen die Preisunterschiede von den Kostenunterschieden abweichen, dann hat die Kostenrechnung die Gesamtkosten zu ermitteln und für den kalkulatorischen Ausgleich durch entsprechende Soll-Deckungsbeiträge zu sorgen.

(1) Nach Riebel, P.: Das Problem der minimalen Auftragsgröße, a. a. O., S. 650.

(2) Siehe S. 57.

(3) Vgl. das Beispiel in Abschn. 342, S. 131 ff.

Bei allen Preisdifferenzierungen, die nicht kostenbedingt sind, z.B. bei Preisdifferenzierung nach Kaufkraft des Abnehmers oder nach Verwendungszweck, hat die Kostenrechnung die Aufgabe, zu kontrollieren, daß nicht nur jedes Produkt seine Einzelkosten erwirtschaftet, sondern daß darüber hinaus die nicht zurechenbaren Kosten durch die insgesamt erzielten Erlöse abgedeckt werden.

25 Die Frage nach den in kritischen Situationen mindestens zu deckenden Kosten

Wenn auch die Preise nur selten nach den Kosten gebildet werden, so bestimmen die Kosten jedoch in der Regel die Preisuntergrenze (1).

Schulz, der sich als erster ausführlich mit dem Problem der Preisuntergrenze beschäftigt hat, definiert: "Die Preisuntergrenze ist die Grenze, bis zu der man mit dem Preis der Erzeugnisse heruntergehen kann." (2).

Ähnlich definiert Raffée: "Unter Preisuntergrenzen sollen also Preise verstanden werden, die mindestens erzielt werden müssen, sofern der Absatz der Leistungen die langfristige Erreichung des Betriebsziels nicht beeinträchtigen soll." (3).

Diese allgemeine Definition berücksichtigt - im Gegensatz zu der viel engeren Definition Mellerowiczs (4) -, daß der Mindestpreis, den man erzielen muß, in den verschiedenen Situationen und für die verschie-

(1) Lehmann, M. R.: Industriekalkulation, a. a. O., S. 219. -Koch, Helmut: Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung. in: ZfhF, NF. 5. Jg. (1953), S. 314. -u. a.

(2) Schulz, Carl Ernst: Das Problem der Preisuntergrenze und ihre Arten; in: Annalen der Betriebswirtschaft, I. Bd., 1927, S. 357.

(3) Raffée, Hans: Kurzfristige Preisuntergrenzen als betriebswirtschaftliches Problem, Köln und Opladen 1961, S. 14.

(4) "Die Preisuntergrenze eines Produktes ist die Summe der Kosten, die vermieden werden können, wenn die Herstellung des betreffenden Gutes unterlassen wird. Das sind die Grenzkosten." Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung. Bd. II, Verfahren, 2. Teil, a. a. O., S. 115.

densten Zwecke verschieden hoch ist. Es gibt also verschiedene Preisuntergrenzen, je nach der Fragestellung und der jeweiligen betrieblichen Situation : Die Preisuntergrenze unter rein leistungswirtschaftlichen Gesichtspunkten ist eine andere als unter finanzwirtschaftlichen; die unter kostenwirtschaftlichen Gesichtspunkten ermittelten Preisuntergrenzen werden aus absatzwirtschaftlichen Gründen manchmal unterschritten (1); Preisuntergrenzen, die für Teile der Produktion gelten, gelten nicht für die Gesamterzeugung usw.

In der Literatur wird im allgemeinen zwischen kurzfristigen und langfristigen Preisuntergrenzen unterschieden, dabei wird die langfristige Preisuntergrenze mit den vollen Kosten der Produkte gleichgesetzt (2).

Wie die früher angestellten Überlegungen (3) ergaben, können die vollen Kosten der Produkte nicht ermittelt werden. Hinsichtlich der langfristigen kostenwirtschaftlichen Preisuntergrenze kann die Kostenrechnung lediglich angeben, welche Kosten insgesamt entstanden sind und durch die Summe der Erlöse gedeckt werden müssen. In Abschnitt 232 (S. 77 ff.) wurde gezeigt, welche Hinweise die Kostenrechnung für die Verteilung auf die Produkte und Produktgruppen geben kann.

Eine besondere Form der langfristigen Preisuntergrenze ist die differentielle Preisuntergrenze, das ist der Mindestpreis, der für zusätzliche Produktmengen und Aufträge erzielt werden muß, wenn die bisherigen Umsätze bereits die Gesamtkosten gedeckt haben (4). Die Bestimmung der Preisuntergrenze für zusätzliche Aufträge ist ein Problem

-
- (1) Die Begriffspaare leistungswirtschaftlich-finanzwirtschaftlich und kostenwirtschaftlich-absatzwirtschaftlich sind hier im Sinne Schäfers verwandt. Siehe Schäfer, E.: Über einige Grundfragen der Betriebswirtschaftslehre; in : ZfB, 10Jg.(1950), S. 556-557.
- (2) Schulz, C. E.: Das Problem der Preisuntergrenze, a. a. O., S. 374. - Schmidt, F.: Kalkulation und Preispolitik, a. a. O., S. 134. - Mellerowicz, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, II. Bd., 10. Auf., Berlin 1958, S. 149. - Koch, H.: Die Ermittlung der Durchschnittskosten, a. a. O., S. 315. - Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 191.
- (3) Siehe Abschn. 22, S. 67 ff.
- (4) Schulz, C. E.: Das Problem der Preisuntergrenze, a. a. O., S. 371.

der Preisdifferenzierung (1). Die hierbei entstehenden Fragen an die Kostenrechnung wurden bereits an anderer Stelle (2) behandelt. Das gleiche gilt für die verschiedenen Preisuntergrenzen für unterschiedlich große Aufträge.

Die folgenden Ausführungen beschäftigen sich also mit den Fragen, die im Hinblick auf die kurzfristige Preisuntergrenze in kritischen Situationen an die Kostenrechnung gestellt werden. Dabei stehen die kostenwirtschaftlichen Überlegungen zunächst im Vordergrund, d.h. die Preisuntergrenze soll als Wirtschaftlichkeitsproblem im Sinne Lehmanns gesehen werden (3). Anschließend soll noch auf die finanzwirtschaftlichen und absatzwirtschaftlichen Überlegungen eingegangen werden.

251 Welche Kosten sind für die Preisuntergrenze vor zeitweiliger Stilllegung maßgebend?

Wenn infolge eines zeitweiligen Beschäftigungsrückganges oder eines zeitweiligen Preisverfalles die Erlöse nicht mehr die insgesamt entstehenden Kosten decken, so stellt sich die Frage: wie weit kann der Preis gesenkt werden, ehe es günstiger ist, den Betrieb zeitweise stellzulegen oder - beim Mehrproduktbetrieb - die Produktion des betreffenden Gutes einzustellen? (4) Diese Preisuntergrenze wird als die effektive (5)

(1) Raffée, H.: Kurzfristige Preisuntergrenze, a. a. O., S. 73.

(2) Pkt. 24, S. 82.

(3) Lehmann, M. R.: Industriekalkulation, a. a. O., S. 226.

(4) Manchmal besteht als weitere Alternative die Möglichkeit zur Umstellung auf ein anderes Produkt. Die Frage der Produktionsumstellung taucht jedoch nicht erst in kritischen Situationen auf, sondern auch wenn mit dem bisherigen Produktionsprogramm Gewinne erzielt werden, muß überlegt werden, ob nicht andere Produkte noch günstiger wären. Es handelt sich nicht um ein reines Problem der Preispolitik, sondern hierbei ist die Preispolitik eng mit der Programmpolitik verbunden. Neben kostenwirtschaftlichen Überlegungen müssen überwiegend absatzwirtschaftliche Überlegungen angestellt werden. Aus diesen Gründen soll in den folgenden Ausführungen die Möglichkeit zur Umstellung auf andere Produkte außer acht gelassen und nur die Alternative "Weitermachen oder Aufhören!" betrachtet werden.

(5) Schulz, C. E.: Das Problem der Preisuntergrenze, a. a. O., S. 360.

oder absolute (1) Preisuntergrenze bezeichnet.

Die Frage nach den mindestens zu erwirtschaftenden Kosten sei zunächst anhand des Einproduktbetriebes erörtert.

Generell kann diese Frage wie folgt beantwortet werden : Die Produktion muß so lange weitergeführt werden, wie die Erlöse höher sind als die Kosten, die bei der Produktionseinstellung wegfallen, unter Berücksichtigung von Stillsetzungskosten, Stillstandskosten und Anlaufkosten.

Man fragt zunächst : Welche Kosten entstehen durch die Produktion zusätzlich zu den Kosten, die durch die Betriebsbereitschaft verursacht sind und ohnehin anfallen.

Die erste und wichtigste Frage, die zur Ermittlung der Preisuntergrenze an die Kostenrechnung gestellt wird, ist also die Frage nach den variablen Kosten der Produkte (2).

Nun können jedoch die variablen Kosten nicht immer mit den durch die Stilllegung vermeidbaren Kosten identifiziert werden. Ein Teil der Bereitschaftskosten ist durch den Aufbau des Betriebes entstanden und ist absolut fix in bezug auf die Ausbringungsmenge. Ein anderer Teil jedoch ist durch die Bereitschaft zur laufenden Produktion verursacht und fällt fort, wenn der Betrieb ganz stillgelegt wird, bzw. wenn die Produktion eines Artikels eingestellt wird. Solche wegfallenden Bereitschaftskosten sind z. B. Kosten für Beleuchtung und Heizung, Reinigung, ein Teil der Bereitschaftslöhne und Gehälter (insbes. bei längerer Stilllegung) und ähnliches.

Die Preispolitik stellt also zum Zwecke der Preisuntergrenzenermittlung auch die Frage nach den bei Betriebsunterbrechung wegfallenden Be-

(1) Gutenberg, E.: Der Absatz, a. a. O., S. 191-192.

(2) Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, a. a. O., S. 379 f. - Heinen, E.: Kostenlehre, a. a. O., S. 331. - Gsell, E. - Bossard, E.: Kostenrechnung und Preiskalkulation, a. a. O., S. 82 und 84. - Koch, W.: Grundlagen und Technik des Vertriebs, Bd. 2, a. a. O., S. 450, - u. a.

reitschaftskosten (1).

Weiter wird die Preisuntergrenze durch die Kosten beeinflusst, die durch die zweitweilige Stilllegung zusätzlich entstehen. Zu diesen "Kosten der Betriebsunterbrechung" gehören die Stillsetzungskosten, die Stillstandskosten und die Wiederanlaufkosten (2).

Beispiele für die Stillsetzungskosten sind die Kosten für Konservierung der Anlagen; zusätzliche Stillstandskosten entstehen z.B. dadurch, daß die Produktionsanlagen gepflegt und in Ordnung gehalten werden müssen (3).

Wiederanlaufkosten können technisch und wirtschaftliche bedingt sein (4). Technische Anlaufkosten sind z.B. die Kosten der beim Anlauf entstehenden Fehlproduktion (5). Ferner gehören hierzu die Kosten für notwendige Reparaturarbeiten u. a.

Als Beispiel für wirtschaftliche Anlaufkosten werden z.B. die zusätzlich erforderlichen Werbekosten genannt (6).

Die vermeidbaren fixen und sprungfixen Kosten erhöhen die Preisuntergrenze, die Unterbrechungskosten senken sie.

Während nun die je Erzeugnis anfallenden variablen Kosten eindeutig erfaßt werden können, besteht eine solche eindeutige Beziehung bei den

-
- (1) Wenn bei allmählichem Beschäftigungsrückgang sprungfixe Kosten abgebaut werden können (z.B. durch Stilllegung eines Teils der Betriebsgebäude), dann wird man u. U. die Produktion nicht ganz abbauen, sondern nur bis zum Wegfall dieser Kosten. Für die verschiedenen Beschäftigungsstufen ergeben sich unterschiedliche Preisuntergrenzen.
 - (2) Lehmann, M. R.: Industriekalkulation, a. a. O., S. 225.
 - (3) Riebel, P.: Die Elastizität des Betriebes, Köln und Opladen 1954, S. 27.
 - (4) Hax, Karl: Die Betriebsunterbrechungsversicherung, Köln und Opladen 1949, S. 58.
 - (5) Wenn man bei der Flaschenglaserstellung den Schmelzofen für 48 Stunden stilllegt, so dauert es 5-6 Stunden, bis der Ofen wieder einwandfrei arbeitet; während dieser Anlaufzeit wird nur Ausschuß produziert. (Nach Auskunft einer Glashütte).
 - (6) Raffée, H.: Kurzfristige Preisuntergrenzen . . . , a. a. O., S. 68.

vermeidbaren fixen Kosten und bei den Unterbrechungskosten nicht. Die vermeidbaren fixen Kosten, die in der Zeit anfallen, während der zu den Mindestpreisen verkauft wird, muß durch die Summe der Erlöse der während dieser Zeit verkauften Erzeugnisse neben den variablen Kosten erwirtschaftet werden.

Umgekehrt muß die Summe der Unterbrechungskosten der Summe der Erlöse der zu den Mindestpreisen verkauften Erzeugnisse gutgeschrieben werden. Die Preisuntergrenzenermittlung wird also beim Vorliegen hoher vermeidbarer fixer Kosten oder hoher Unterbrechungskosten einmal dadurch erschwert, daß die Dauer der Flaute und damit die Zahl der zu Mindestpreisen zu verkaufenden Erzeugnisse ungewiß ist. Eine weitere Erschwerung tritt dadurch ein, daß sowohl die vermeidbaren fixen Kosten als auch die Unterbrechungskosten teilweise mit der Dauer der Unterbrechung variieren.

Die Formeln, die in der Literatur zur Bestimmung der effektiven Preisuntergrenze angegeben werden (1), enthalten also zahlreiche ungewisse Erwartungsgrößen, die eine exakte Ermittlung der Preisuntergrenze vor zeitweiser Stillegung verhindern.

"Die variablen Stückkosten bilden gewissermaßen einen vorläufigen Richtwert für die effektive Preisuntergrenze, der dann oft auf Grund des Abbaues fixer Kosten und des Auftretens von Anlauf- und Stillegungskosten modifiziert wird." (2)

Die kurzfristige Preisuntergrenze ist also beim Einproduktbetrieb dann annähernd exakt zu bestimmen, wenn bei zeitweiliger Stillegung fixe Kosten nicht in nennenswertem Maße abgebaut werden können und wenn die zusätzlich durch Unterbrechung entstehenden Kosten nicht ins Gewicht fallen. Die Preisuntergrenze liegt dann bei den variablen Kosten der Erzeugnisse.

-
- (1) Siehe insbes. Schulz, C. E.: Das Problem der Preisuntergrenze, a. a. O., S. 363 und Lehmann, M. R.: Industriekalkulation, a. a. O., S. 225. - Tibi, Erich: Kostenentwicklung und Preispolitik, Berlin 1937, S. 59-62.
- (2) Raffée, H.: Kurzfristige Preisuntergrenzen ..., a. a. O., S. 150.

Welche Probleme ergeben sich bei der Ermittlung der kostenmäßigen kurzfristigen Preisuntergrenze in Mehrproduktbetrieben ? Zunächst soll die Kuppelproduktion betrachtet werden, weil hier die Verhältnisse am eindeutigsten sind.

Auch hier muß zunächst jedes Produkt die Kosten erwirtschaften, die es zusätzlich verursacht, das sind seine variablen Einzelkosten, also die variablen Kosten, die für die einzelnen Produkte nach Abschluß des gemeinsamen Produktionsprozesses entstehen. Der Betrieb muß jedoch nicht nur die variablen Kosten erwirtschaften, die nach Beendigung des gemeinsamen Produktionsprozesses anfallen, sondern er muß alle durch die Produktion zusätzlich entstehenden Kosten erwirtschaften, wenn die Produktion aufrecht erhalten werden soll.

Bei Kuppelproduktion sind die variablen Kosten z.B. die Kosten des eingesetzten Materials, zum großen Teil Gemeinkosten, so daß mit Hilfe der reinen Kostenbetrachtung die Preisuntergrenzen nicht für die einzelnen Produkte ermittelt werden können (1). Es kann nur angegeben werden, wieviel für das "Kuppelproduktbündel" (2) im ganzen mindestens Erlöst werden muß.

Die Frage der Preispolitik an die Kostenrechnung lautet also "Wie hoch ist die Summe der variablen Kosten, die durch den gemeinsamen Produktionsprozeß entstehen und durch alle Erzeugnisse gemeinsam erwirtschaftet werden müssen, und welche variablen Kosten entstehen nach der Trennung als Einzelkosten der Produkte?" Es besteht hier eine "wechselseitige Abhängigkeit der Preisuntergrenze der einzelnen Kuppelprodukte" (3). Die Preisuntergrenzen eines Produktes können nur angegeben werden, wenn die Preisuntergrenzen (bzw. die Erlöse) der anderen Produkte bekannt sind (4).

Die kurzfristigen Preisuntergrenzen der Kuppelprodukte werden noch durch eventuell auftretende Vernichtungskosten beeinflusst. Oft können

-
- (1) Riebel, P.: Die Kuppelproduktion, a. a. O., S. 151. - Rummel, K.: Einheitliche Kostenrechnung, a. a. O., S. 200. - v. Stackelberg, H.: Grundlagen..., a. a. O., S. 572-573. - Hellauer, J.: Kalkulation..., a. a. O., S. 145. u. a.
 - (2) Riebel, P.: Die Kuppelproduktion, a. a. O., S. 127.
 - (3) Riebel, P.: Die Kuppelproduktion, a. a. O., S. 200.
 - (4) Siehe hierzu das Beispiel "Kuppelproduktion" Abschn. 344, S. 169.

aus einem gekoppelten Prozeß hervorgehende Produkte nicht einfach weggeworfen werden, wenn sie unverkäuflich sind, sondern sie müssen noch aufgearbeitet werden, ehe sie als Abfall beseitigt werden können. Die für die Aufbereitung entstehenden variablen Vernichtungskosten müssen von den anderen Produkten gemeinsam erwirtschaftet werden; sie sind genau so zu behandeln wie die Kosten des gekoppelten Prozesses.

Vernichtungskosten, die entstehen würden, wenn eines der normalerweise verkäuflichen Produkte nicht abzusetzen wäre, werden durch den Verkauf dieses Produktes eingespart. Sie wirken also wie eine Verringerung der nach der Trennung für dieses Produkt entstehenden variablen Kosten. Unter der Voraussetzung, daß die variablen Gemeinkosten von den anderen Produkten abgedeckt werden, muß das Produkt mindestens seine variablen Einzelkosten abzüglich der variablen Vernichtungskosten erwirtschaften.

Wenn Vernichtungskosten auftreten, muß die oben hinsichtlich der Preisuntergrenze gemachte Aussage wie folgt modifiziert werden : Jedes Produkt muß mindestens die variablen Kosten erwirtschaften, die es nach der Trennung verursacht, abzüglich der variablen Vernichtungskosten, die im Falle der Vernichtung entstünden. Außerdem müssen alle Produkte gemeinsam die variablen Gemeinkosten zuzüglich der eventuell auftretenden Vernichtungskosten abdecken (1).

Wie liegen die Verhältnisse bei der wechselnden und der parallelen Fertigung ? Hier ist der Anteil der Einzelkosten wesentlich höher als bei Kuppelproduktion, da die Materialkosten und oft auch ein Teil der Lohnkosten und der Vertriebskosten den einzelnen Produkten zugerechnet werden können.

Es entstehen jedoch auch variable Gemeinkosten (z. B. Energiekosten oder Reisekosten) und solche Bereitschaftskosten, die wegfallen, wenn die Produktion zeitweise stillgelegt wird, (z. B. Kosten für Heizung und Beleuchtung, gewisse Bereitschaftslöhne und ähnliches). Diese Kosten müssen durch den Mindestpreis erwirtschaftet werden, wenn die Produktion aufrecht erhalten werden soll (2).

(1) Siehe hierzu das Beispiel in Abschn. 3442, S. 163 ff.

(2) Raffée, H.: Kurzfristige Preisuntergrenzen, a. a. O., S. 98.

Die Frage nach den durch die einzelnen Produkte mindestens zu deckenden Kosten ist also bei wechselnder Produktion grundsätzlich nicht anders zu beantworten als bei Kuppelproduktion. Die Aussagemöglichkeiten hinsichtlich der Kosten, die jedes Erzeugnis mindestens abdecken muß, sind jedoch besser, weil der Anteil der variablen Einzelkosten größer und der Anteil der variablen Gemeinkosten geringer ist (1).

252 Welche Kosten sind für die Preisuntergrenze vor endgültiger Stilllegung maßgebend ?

Wenn der Absatzrückgang oder der Preisverfall oder die Kostenerhöhung nicht nur vorübergehender Natur sind, sondern wenn zu erwarten ist, daß auch später die gesamten Kosten nicht mehr von den Erlösen abgedeckt werden, so muß der Betrieb stillgelegt werden. Beim Mehrproduktbetrieb betreffen die schlechten Zukunftsaussichten u.U. nur einen Teil des Absatzprogrammes; in diesem Falle muß die Produktion der betreffenden Güter eingestellt werden (2).

Die Entscheidung über Liquidation oder Erhaltung des Betriebes beruht also in erster Linie auf einer Untersuchung der Marktverhältnisse. Hat man festgestellt, daß der Betrieb nicht mehr lebensfähig ist, taucht die weitere Frage auf, ob man ihn besser sofort liquidieren oder allmählich abbauen soll.

Will man die Produktion nicht sofort einstellen, sondern sie noch solange weiterführen, bis die Anlagen aufgebraucht sind, dann interessiert, wie hoch die Kosten sind, die während der Liquidationsdauer mindestens abgedeckt werden müssen.

Außer den während dieser Zeit noch entstehenden Kosten muß der Liquidationserlös erwirtschaftet werden, der bei sofortiger Auflösung des Betriebes erzielt werden kann, jedoch wegfällt, wenn die Anlagen aufgebraucht oder später verkauft werden.

(1) Siehe Abschn. 343, S. 141 ff.

(2) Die Alternative der Umstellung auf andere Erzeugnisse sei aus den auf S. 88 FN.4 genannten Gründen außer acht gelassen.

Schmidt formuliert wie folgt : "Man wird schätzen müssen, wieviel an Kapital durch die Liquidation wirklich zu erzielen wäre. Kann durch die Weiterproduktion im ganzen mehr verzinst werden und abgeschrieben werden, so muß der Betrieb aufrecht erhalten werden; denn dann ist der Weiterbetrieb mit Verlust bei jedem Umsatz nichts anderes als eine bewußte Liquidation, die aber nicht durch Zerschlagung des Ganzen erfolgt, sondern durch allmählichen Verkauf im einzelnen." (1).

Es muß hier jedoch nicht nur der mögliche Liquidationserlös geschätzt werden, sondern auch die Dauer des Abbaues und die während dieser Zeit zu erzielenden Absatzmengen (2).

Hinsichtlich der Frage, in welchem Maße die einzelnen Erzeugnisarten und Erzeugnisse zur Abdeckung der Liquidationserlöse beitragen müssen, gelten die Ausführungen des Abschnitts 232.

(1) Schmidt, F.: Kalkulation und Preispolitik, a.a.O., S. 130.

(2) Als Argument für die Abbauliquidation führt Schmidt an, daß "mit der Einstellung des Betriebs die immateriellen Werte, deren Aufbau vielfach große Kosten verursacht hat, völlig verschwinden." Als Beispiele nennt er : "Kostenteile, die zur Inangasetzung des Betriebs aufzuwenden waren, diejenigen, welche dem Aufbau des Kundenkreises dienten ... (und) die Kosten der Ausarbeitung von Patenten und Geheimverfahren." Schmidt, F.: Kalkulation und Preispolitik, a.a.O., S. 130-131.

Dieses Argument ist nicht stichhaltig. Bei den genannten Kosten handelt es sich um solche, die in der Vergangenheit aufgewandt wurden und die nun irreparabel sind, um "sunk costs" im Sinne Deans. (Dean, J.: Managerial Economics, a.a.O., S. 265 und 498.) Wenn das Unternehmen nicht mehr lebensfähig ist, dann sind diese Kosten als Verlust zu betrachten. Da sie ein für allemal verloren sind, können sie zukünftige Entscheidungen, also auch die Frage nach der Preisuntergrenze während der Zeit des Abbaus, nicht mehr beeinflussen.

Die bisher angestellten Überlegungen hinsichtlich der Preisuntergrenze waren rein kostenwirtschaftlicher Art. Die Preisuntergrenze wurde als Kostendeckungsproblem gesehen. Die Preisuntergrenze ist jedoch nicht nur ein kostenwirtschaftliches, sondern in gleichem Maße ein finanzwirtschaftliches und absatzwirtschaftliches Problem (1).

Die folgenden Ausführungen sollen die Fragen aufzeigen, die sich im Hinblick auf die Liquidität an die Kostenrechnung ergeben.

Ein Betrieb kann nur bestehen, wenn er seinen laufenden Zahlungsverpflichtungen nachkommen kann. Mindestpreise, die nur die variablen Kosten decken, sind also nur annehmbar, wenn dadurch keine Illiquidität eintritt. Unter finanzwirtschaftlichen Aspekten behält die oben gezeigte Preisuntergrenze nur dann Gültigkeit, wenn bei Verkauf zu diesen Mindestpreisen alle sofort zu Ausgaben werdenden Kosten abgedeckt werden, wenn also die nicht abgedeckten fixen Kosten sich von Ausgaben in der Vergangenheit oder in ferner Zukunft herleiten oder überhaupt nicht mit Ausgaben in Verbindung stehen oder wenn die fixen ausgabenverbundenen Kosten bereits durch einen Teil der Produktion voll gedeckt sind.

Das ist aber in der Regel nicht der Fall. Nicht abbaufähige fixe Kosten sind zum Teil zugleich Ausgaben. Beispiele hierfür sind Personalkosten für die Mitarbeiter, die nicht entlassen werden, Miete, Versicherungen u. ä.

Die mit laufenden Ausgaben verbundenen fixen Kosten müssen im Mindestpreis abgedeckt werden, wenn der Finanzbedarf nicht aus anderen Quellen wie Geldreserven oder Krediten gedeckt werden kann (2). Andererseits ist jedoch zu beachten, daß der Bedarf an flüssigen Mitteln,

(1) Raffée, H.: Kurzfristige Preisuntergrenzen, a. a. O., S. 1.

(2) Schulz, C. E.: Das Problem der Preisuntergrenze, a. a. O., S. 377. - Lehmann, M. R.: Industriekalkulation, a. a. O., S. 227. - Koch, H.: Die Ermittlung der Durchschnittskosten, a. a. O., S. 315. u. a.

der von den mit laufenden Ausgaben verbundenen fixen und variablen Kosten herrührt, vermindert werden kann durch solche variable Kosten, die nicht zugleich Ausgaben sind. Das sind z.B. verbrauchsbedingte Abschreibungen, Abschreibungen für Abbau von Rohstoffvorkommen, Kosten für Material, von dem ein sehr großer Vorrat vorhanden ist, u. ä.

Unter finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten ergeben sich also die Fragen an die Kostenrechnung: Welche Kosten (sowohl fixe als auch variable) sind zugleich laufende Ausgaben, welche rühren von einmaligen Ausgaben in ferner Zukunft oder in der Vergangenheit her, und welche stehen überhaupt nicht mit Ausgaben in Verbindung (1).

Finanzwirtschaftliche Überlegungen können bewirken, daß die erforderlichen Mindestpreise höher sind als die unter kostenwirtschaftlichen Gesichtspunkten ermittelten. Wenn die finanzwirtschaftliche Preisuntergrenze niedriger ist als die kostenwirtschaftliche, wird man sich an der kostenwirtschaftlichen Preisuntergrenze orientieren, denn sonst wird der Verlust mit jeder abgesetzten Erzeugniseinheit größer. Nur in Ausnahmefällen wird man die kostenwirtschaftliche Preisuntergrenze auf Grund finanzwirtschaftlicher Überlegungen unterschreiten, um eine augenblickliche Illiquidität zu überbrücken. Eine Unterschreitung des kostenwirtschaftlichen Mindestpreises kommt jedoch aus absatzwirtschaftlichen Erwägungen in Betracht. Es gibt zahlreiche Motive, die die Betriebe veranlassen können, Preise ohne Rücksicht auf irgendwelche Kosten anzusetzen: Man will ein neues Produkt einführen, man will einem Konkurrenzpreis begegnen (price meeters = Kampfartikel (2)), man will ein Sortiment vervollständigen (line-fillers = Produkt zur Vervollständigung einer Produktreihe (2)), man will den Absatz anderer Güter anregen usw. (3).

-
- (1) Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 218 und 229.
- (2) Dean, J.: Managerial Economics, a. a. O., S. 484 f. - Siehe auch Hellauer, J.: Kalkulation, a. a. O., S. 147 f. - In jüngster Zeit hat sich insbesondere Raffée mit dem Problem der Preisuntergrenze unter absatzwirtschaftlichen Gesichtspunkten befaßt, a. a. O., S. 101-145 insbes. S. 134
- (3) Weitere Beispiele siehe bei Raffée, H.: Kurzfristige Preisuntergrenzen, a. a. O., S. 134-136.

In allen diesen Fällen besteht eine Verbundenheit der Erträge; man betrachtet nicht die Erträge der einzelnen Produktarten isoliert, sondern die Erträge des gesamten Leistungsangebots. Infolgedessen interessieren nicht die Einzelkosten der Produktarten, sondern man vergleicht die insgesamt erzielbaren Erlöse mit den insgesamt entstehenden Kosten. Die Preisuntergrenze liegt hier bei der Differenz zwischen den Gesamterlösen der anderen Produkte und den Gesamtkosten. Wenn die anderen Produkte bereits alle Kosten abdecken, so kann die Preisuntergrenze bei Null liegen oder sogar negativ sein.

Bekannte Beispiele sind die Tatsache, daß eine Fotoartikelfirma Kameras weit unter den variablen Kosten angeboten hat, um den Verkauf von Filmen anzuregen, und daß Rockefeller in China Petroleumlampen verschenkt hat, um Petroleum absetzen zu können.

3 Dritter Teil

Die Gestaltung der Kostenrechnung im Hinblick auf die Anforderungen der Preispolitik

31 Die Anforderungen der Preispolitik an die Kostenrechnung als Ausgangspunkt der Untersuchung

Die Kostenrechnung hat für die Preispolitik nur begrenzte Bedeutung, einmal, weil die Kostenverhältnisse nur ein Teil der Preisbestimmungsfaktoren sind, zum anderen, weil die naheliegende Frage nach den Selbstkosten der Produkte infolge der Produktionsverbundenheit und des Vorhandenseins von fixen Kosten nicht zu beantworten ist.

Dadurch, daß zunächst die Grenzen der Kostenrechnung im Hinblick auf die Preispolitik gezeigt wurden, sind jedoch auch ihre Leistungsmöglichkeiten zutage getreten. Es ergab sich, daß die Kostenrechnung ein wichtiges und unentbehrliches Hilfsmittel der Preispolitik ist: Sie

kann den Deckungsbedarf zur Abdeckung der Gesamtkosten angeben (1). Sie kann wesentliche Anhaltspunkte für die Beantwortung der Frage geben, wie die Kosten durch die einzelnen Produkte und Produktgruppen abgedeckt werden sollen, indem sie die Kosten soweit den Produkten und Produktgruppen zuordnet, wie es sinnvoll möglich ist (2). Sie kann die durch unterschiedliche Auftragsgrößen oder Produktvariationen entstehenden Kostendifferenzen angeben und dadurch Unterlagen für Preisrelationen schaffen. Die wichtigste Aufgabe der Kostenrechnung liegt wohl darin, Angaben für die Preisuntergrenzen in kritischen Situationen zu machen, indem sie jeweils mindestens zu deckende Kosten ermittelt.

Die zur Durchführung der Preispolitik benötigten Auskünfte sollen hier noch einmal zusammenfassend aufgezählt werden, da sie den Ausgangspunkt für den dritten Hauptteil dieser Arbeit darstellen.

1. Die erste Frage der Preispolitik zielt auf die gesamten Kosten in der Abrechnungsperiode hin. Zunächst interessiert dabei, wie hoch die Summe der Kosten ist, die in dieser Periode entstanden sind und ihr eindeutig zugerechnet werden können; ferner will man die Summe der Kosten wissen, die nur für mehrere Perioden gemeinsam erfaßbar sind und die deshalb den einzelnen Perioden in Form von dispositionsbedingten Amortisations- und Rückstellungsraten (3) zugeteilt werden.
2. Preise werden für einzelne Produkte gebildet. Deshalb müssen die Objekte einer Rechnung, die der Preisbildung dient, die Leistungseinheiten sein (4). Die wichtigste Frage für die Preispolitik ist also die: "Wieviel Kosten sind unmittelbar durch das einzelne Produkt verursacht", also die Frage nach den Einzelkosten der Erzeugnisse.
3. Nicht nur die Einzelkosten, sondern auch die Gemeinkosten

(1) Pkt. 231, S. 75.

(2) Pkt. 232, S. 77.

(3) Zu diesen Begriffen siehe Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 218.

(4) Siehe oben, S. 79.

müssen in den Preisen hereingeholt werden. Jedes Erzeugnis muß außer seinen Einzelkosten einen Beitrag zur Deckung der Gemeinkosten leisten. Die Höhe dieses Solldeckungsbeitrags kann nicht an Hand der Kosten errechnet werden, sondern sie muß nach betriebspolitischen Gesichtspunkten festgesetzt werden. Die Kostenrechnung kann jedoch wesentliche Anhaltspunkte dafür geben, wie Teile der Gemeinkosten den Erzeugnisarten, Erzeugnisgruppen usw. zugeteilt werden sollen.

Gemeinkosten in bezug auf die Erzeugniseinheiten können Einzelkosten in bezug auf eine Erzeugnisart sein (z. B. Modell- und Entwurfskosten). Gemeinkosten in bezug auf die Erzeugnisarten können Einzelkosten einer Erzeugnisgruppe sein, usw. Nun müssen die Erzeugniseinheiten einer Produktart gemeinsam die Kosten erwirtschaften, die der Produktart als Einzelkosten zugerechnet werden können; die zu einer Produktgruppe gehörenden Produktarten müssen gemeinsam die Einzelkosten der Produktgruppe abdecken usw.

Zur Durchführung der Preispolitik muß in der Kostenrechnung eine Hierarchie der Erzeugnisse gebildet werden, in der die Kosten der untersten Stufe zugerechnet werden, der sie noch als Einzelkosten zurechenbar sind (1).

Bei der Preisfestsetzung steht man nicht mehr der Gesamtsumme der Gemeinkosten gegenüber, sondern dieser Block ist aufgespalten. Es muß nicht ein Gesamt-Soll-Deckungsbeitrag festgelegt werden, sondern mehrere Gruppen von Solldeckungsbeiträgen zur Abdeckung der Gemeinkosten der Erzeugniseinheiten, der Erzeugnisarten, der Erzeugnisgruppen usw.

4. Für verschiedene Probleme der Preispolitik müssen nicht die gesamten Kosten betrachtet werden, sondern es kommt nur auf die Kosten an, die sich mit der Absatzmenge ändern. Für die Zwecke der Preispolitik interessieren also die Höhe der fixen und der variablen Kosten in bezug auf die Absatzmenge.

(1) Siehe oben, S. 78.

5. Wenn der Betrieb oder ein Betriebsteil ganz stillgelegt wird, fällt auch ein Teil der Bereitschaftskosten fort (1). Das gleiche gilt für eine zeitweilige Stilllegung. Die Preispolitik fragt nach dem Anteil der in den verschiedenen Situationen vermeidbaren Kosten an den fixen Kosten.
6. Bei der Ermittlung der Preisuntergrenze müssen nicht nur leistungswirtschaftliche, sondern auch finanzwirtschaftliche Überlegungen berücksichtigt werden. Die Preispolitik fragt deshalb nach dem Ausgabencharakter der Kosten. Es interessiert, welche Kosten zugleich Ausgaben sind, welche mit Ausgaben früherer oder späterer Zeitpunkte zusammenhängen und welche Kosten überhaupt nicht mit Ausgaben in Verbindung stehen.
7. Für viele preispolitische Überlegungen ist die Kenntnis von Kostenabhängigkeiten wichtig. Als Beispiel sei nur die Kostenabhängigkeit von der Auftragsgröße genannte, die für die Preisdifferenzierung nach Mengen bedeutsam ist (2). Die Kostenrechnung muß die Frage nach diesen Kostenabhängigkeiten beantworten können.

Die herkömmliche Kostenrechnung, deren Ziel es ist (3), alle Kosten auf die Produkte überzuwälzen, ist nicht in der Lage, Antworten auf diese Fragen zu geben. Durch die Proportionalisierung der fixen Kosten und durch die vielfache Aufschlüsselung der Gemeinkosten werden die Kostenkategorien so stark vermischt, daß die Ergebnisse dieser Rechnung, die "Selbstkosten der Produkte", völlig undurchsichtig und unsicher sind. Den Ergebnissen des traditionellen Kalkulationsschemas, "das auf der abwechselnden Addition von Einzelkosten und Gemeinkosten aufgebaut ist" (4), sieht man nicht mehr an, wieviele "anteilige" fixe Kosten, wieviele aufgeschlüsselte Gemeinkosten sie enthalten, welche ausgabenverbundenen Kosten ein Erzeugnis verursacht usw.

(1) Siehe oben, S. 89.

(2) Siehe S. 84.

(3) Siehe FN 1 S. 13.

(4) Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 213.

Diese Mängel der traditionellen Kostenrechnung für preispolitische (und andere) Zwecke sind schon lange erkannt, und es fehlt nicht an Ansatzpunkten zu ihrer Behebung.

Zu nennen ist hier der Vorschlag Schmalenbachs, für die Zwecke der Preispolitik (und für andere Zwecke) die fixen Kosten nicht auf die Produkte zu verteilen, sondern sie in absoluten Summe als Deckungsbedarf dem Verkaufsleiter anzugeben (1).

Ähnlich schlägt Rummel in seiner Blockkostenrechnung für die Ergebnisrechnung vor, die fixen Kosten nicht auf die Produkte zu verteilen, sondern sie als "Block" dem Überschuß der Erlöse über die variablen Kosten gegenüberzustellen (2). Dieser Grundgedanke der Nicht-Verrechnung der fixen Kosten liegt auch dem System der Grenz-Plankostenrechnung zugrunde (3).

Auch das in der amerikanischen Praxis entwickelte System des Direct Costing geht von dem Gedanken aus, die fixen und variablen Kosten zu trennen und in der laufenden (Stück-) Rechnung nur die variablen Kosten zu betrachten (4). Die Gedanken des Direct Costing haben

-
- (1) Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 497, siehe auch ebenda, S. 280 und S. 485.
 - (2) Rummel, K.: Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl. Düsseldorf 1949, S. 192-214.
 - (3) Plaut, Hans Georg: Die Grenz-Plankostenrechnung, in: ZfB, 23. Jg. (1953), S. 347-367 und 402-413; ders.: Die Grenzplankostenrechnung, in: ZfB, 25. Jg. (1955), S. 25-39.
 - (4) Vgl. hierzu insbes. National Association of Cost Accountants, Direct Costing: (NACA Research Report No. 23), New York 1953. (Deutsche Übersetzung: Direct Costing - Das Rechnen mit Grenzkosten. RKW Berichtsreihe "Sonstige Veröffentlichungen", C 20; Berlin-Frankfurt-Köln 1960). - Marple, R. P.: Direct Costing and the Uses of Cost Data, The Accounting Review. Vol. XXX 1955, No. 3, S. 430-438, u. a. - Eine Darstellung des Direct Costing gibt Heine, Peter: Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, in: ZfhF, NF, 11. Jg. (1959), S. 515-534. - Eine ausführliche Bibliographie der anglo-amerikanischen und französischen Veröffentlichungen zum System des Direct Costing findet sich bei Weber, Karl: Direct Costing, in: Industrielle Organisation, 29. Jg. (1960), S. 485-488.

auch in die neuere deutsche Literatur zur Kostenrechnung Eingang gefunden (1).

Während die bisher genannten Vorschläge zur Reformation der Kostenrechnung hauptsächlich das Problem der Proportionalisierung der fixen Kosten zum Gegenstand haben, behandelt das von Riebel entwickelte "Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen" (2) daneben insbesondere die Frage, welchen Größen man die Kosten als Einzelkosten zuordnen kann.

In den folgenden Ausführungen soll nun gezeigt werden, wie die Kostenrechnung zweckmäßigerweise gestaltet wird, um den Anforderungen, die die Preispolitik an sie stellt, gerecht zu werden.

Dabei muß davon ausgegangen werden, daß die Preise nicht nach einem Schema errechnet werden können (3), sondern daß die Kostenrechnung nur ein Instrument der Preispolitik unter vielen ist, daß sie Angaben liefert, die Hilfsmittel für Preis e n t s c h e i d u n g e n sind.

Schmalenbach bringt diesen Gedanken zum Ausdruck, indem er sagt: "Sache des Rechnungswesens ist es, dem Verkaufsleiter die Daten zu liefern, die er braucht. Eine Kostenrechnung, die schon von sich aus die Aufrechnung der fixen Kosten vornimmt, ist dazu ungeeignet. ... eine seinen (des Verkaufsleiters) Bedürfnissen entgegenkommende Kostenrechnung muß enthalten :

-
- (1) Böhm, H. H. und Wille, F.: Direct Costing und Programmplanung (moderne Kalkulationsverfahren für gewinnoptimale Produktions- und Verkaufsprogramme.) München 1960.
Siehe insbes.: Agthe, Klaus : Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, in: ZfB, 27. Jg. (1957), S. 404-418.
Groß, Herbert : Von der Bruttospanne zu rationeller Kostenberechnung - Radikale Wandlungen der Kalkulation im Einzelhandel, in : Der Betrieb, 10. Jg. (1957), S. 661-662.
Gaubé, Herbert : Dynamische Kostenrechnung, in : KRP 1960, S. 245-254.
- (2) Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 213-238.
- (3) Siehe oben, S. 11.

1. Die proportionalen Kosten, ... nicht vermischt mit fixen Kosten.
2. Die fixen Kosten, die zu d e c k e n s i n d; diese nicht aufgeteilt auf die Erzeugnisse, sondern in absoluten Summen, damit er den D e c k u n g s b e d a r f kennt." (1)

32 Allgemeine Anforderungen an die für preispolitische Zwecke erforderliche Gestaltung der Kostenrechnung

Bevor in den Abschnitten 33 und 34, als dem Kern des dritten Hauptteiles, der Aufbau einer Kostenrechnung im Dienste der Preispolitik dargestellt wird, sollen hier zunächst die allgemeinen Anforderungen an ihre Gestaltung dargelegt werden, d.h., es sollen die Grundfragen erörtert werden, die sich beim Aufbau der Kostenrechnung ergeben.

Während dort (2) an Hand von Beispielen gezeigt werden soll, wie bei den verschiedenen Betriebstypen die Kostenrechnung im einzelnen zweckmäßig aufgebaut wird, um die oben aufgezählten Fragen der Preispolitik (3) beantworten zu können, sollen hier die Probleme betrachtet werden, die die grundsätzliche Gestaltung der Rechnung betreffen; das sind die Fragen der zweckmäßigen Bewertung, des zweckmäßigen Rechnungssystems, der erforderlichen Richtigkeit und Genauigkeit und der Schnelligkeit und Beweglichkeit der Kostenrechnung.

321 Die für preispolitische Zwecke erforderliche Bewertung der Kostengüter

Die Kosten wurden als leistungsbedingter wertmäßiger Güterverzehr definiert (4). Daraus ergibt sich, daß die Gütermengen mit Preisen

-
- (1) Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 496-497 (Sperrungen vom Verf.).
 - (2) Siehe Abschn. 33, S. 121 und 34, S. 130.
 - (3) Siehe S. 99-101.
 - (4) Siehe oben, S. 69.

versehen werden müssen, um die Kostenwerte zu erhalten (1).

Nicht alle Kostenarten fallen zunächst als Gütermengen an, die mit Preisen versehen werden müssen, um zu Geldwerten zu kommen; manche Kostenarten fallen schon als Geldwerte an, wie Zinsen, Steuern u. ä. Aber auch hier entfällt das Problem der Bewertung nicht, denn oft gehen diese Kosten mit einem anderen Wert in die Rechnung ein, als mit dem angefallenen Wert. Beispielsweise kann statt des effektiv gezahlten Zinses ein normaler oder üblicher Zins angesetzt werden.

In dieser Arbeit, die sich mit der Gestaltung der Kostenrechnung befaßt, liegt die Frage nach der zweckmäßigen Bewertung der Kostengüter nur am Rande; denn die Frage "der Bewertung (Bewertung zu Anschaffungs- oder Tagespreisen ...) ist nicht dem Rechnungswesen zuzurechnen" ... sondern "es handelt sich hier ... um echte unternehmerische Entscheidungen." (2) Deshalb soll das Problem der für preispolitische Zwecke richtigen Bewertung nur kurz erörtert werden.

Welcher Preis ist für die Zwecke der Preispolitik in der Kostenrechnung anzusetzen? Die Kostenrechnung zum Zwecke der Preispolitik soll Unterlagen für die Bildung von gegenwärtigen oder zukünftigen Preisen liefern. Diese Preise sollen nicht nur die geldmäßige und gütermäßige Erhaltung des Betriebes gewährleisten (3), sondern sie sollen auch der jeweiligen Marktsituation entsprechen. Der Wert, der diese Forderungen am besten erfüllt, ist bei der Bildung von Gegenwartspreisen der Tageswert. Oft müssen jedoch Preise festgesetzt werden, die für die Zukunft gelten sollen. Das ist einmal bei langfristiger Produktion der Fall, wenn die Aufträge zu Festpreisen abgeschlossen werden (4), zum anderen werden immer dann Zukunftspreise ermittelt, wenn die Preise bei gleichbleibenden Gütern für längere Zeit konstant gehalten werden sollen, wie z. B. bei Markenartikeln. In diesen Fällen sind die Kosten mit den Preisen anzusetzen, die zum Zeitpunkt der Leistungserstellung gelten, also mit prognostizierten Wiederbeschaffungswerten.

(1) Lehmann, M. R.: *Industriekalkulation*, a. a. O., S. 155.

(2) Schäfer, E.: *Die Unternehmung*, a. a. O., S. 378.

(3) Siehe oben, S. 21.

(4) Siehe Abschn. 1323, S. 50 ff.

In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird deshalb allgemein der Tageswert - bzw. der Wiederbeschaffungswert bei Leistungen, die in der Zukunft erbracht werden - als der dem Zweck der Preisbildung angemessene Wert angesehen. Nowak sagt: "Der Grundsatz der Bewertung des Verbrauchs zu Tagespreisen des Verbrauchszeitpunktes wird von der Theorie fast allgemein als grundlegend anerkannt. Das gilt besonders für die auf die Preisstellung hinzielende Kostenrechnung." (1)

Ramsler befürwortet dagegen das Rechnen mit Anschaffungspreisen mit dem Hinweis darauf, daß "nicht allein die Substanzerhaltung erstrebt werden darf, sondern daß auch die Erhaltung und Verzinsung des investierten Kapitals gewährleistet werden muß." (2) Das gilt jedoch nur, wenn das Unternehmen mit Fremdkapital finanziert ist und die Preise unter den Anschaffungspreis sinken.

Die Ermittlung der Tagespreise und insbesondere der Wiederbeschaffungspreise ist jedoch meist mit großen Schwierigkeiten verbunden. Da diese Preise häufig stark schwanken und oft gar nicht ermittelt werden können (z.B. Wiederbeschaffungspreise veralteter Maschinen), wird die Rechnung mit großen Unstetigkeiten und Unsicherheiten belastet.

In der Praxis wird deshalb oft mit den sicheren Anschaffungspreisen gerechnet; wenn die Preise für die Kostengüter nicht stark schwanken, führt die Rechnung mit Anschaffungspreisen zu brauchbaren Ergebnissen für die Preispolitik (3).

Imobersteg hält diese Rechnung insbesondere deshalb für gerechtfertigt, weil die Ergebnisse der Kostenrechnung doch nicht mit den Angebots-

-
- (1) Nowak, P.: Kostenrechnungssysteme, a. a. O., S. 19. - Gleicher Auffassung sind Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 280. - Schmidt, F.: Kalkulation und Preispolitik, a. a. O., S. 19. - Lehmann, M. R.: Industriekalkulation, a. a. O., S. 163. - Heinen, E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a. a. O., S. 70. - Vormbaum, H.: Differenzierte Preise, a. a. O., S. 55.
 - (2) Ramsler, Hans: Probleme der Vorkalkulation, St. Gallen 1948, S. 78
 - (3) Es muß darauf hingewiesen werden, daß auch hierbei Schwierigkeiten auftreten. Beispiel: Bewertung von Massengütern, die zu verschiedenen Preisen gekauft wurden.

preisen identisch sind; sie sagt : "Auch die Tageswertkalkulation kann die Preisbemessung durch die Unternehmensleitung nicht ersetzen." (1)

Vor allem Schmalenbach hebt die Schwierigkeit der Rechnung mit Tagespreisen hervor (2). Er macht deshalb den Vorschlag, die Kostenrechnung zu spalten in eine laufende Grundrechnung und ihr angehängte Sonderrechnungen. Die Grundrechnung soll reine Ausgabenrechnung sein (allerdings will er die Anschaffungspreise durch "ihnen angenäherte feste Verrechnungspreise" ersetzen), während die Sonderrechnungen (also auch die Rechnungen für die Freisbildung) mit anderen Werten rechnen können (3).

Mit den Hinweis auf das den "festen, den Anschaffungspreisen angenäherten Verrechnungspreise" wird ein Problem angeschnitten, das mit dem der Bewertung in der Kostenrechnung eng verwandt ist ; die Frage, ob mit effektiven oder mit irgendwie normalisierten Werten gerechnet werden soll. Diese Frage soll im folgenden Abschnitt behandelt werden (4).

322 Erfordernisse der Preispolitik hinsichtlich des Kostenrechnungssystems

Bei der Frage nach dem Rechnungssystem denkt man meist an die Alternativen Ist-, Normal-, Plankostenrechnung (5). System ist aber ganz allgemein der Rahmen der Kostenrechnung, die Ordnung, in der sich die Rechnung vollzieht (6).

-
- (1) Imobersteg, Agnes : Bewertungsfragen der Kostenrechnung. Bern 1953, S. 60.
 - (2) Schmalenbach, E. : Kostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 187-188.
 - (3) Schmalenbach, E. : Kostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 280.
 - (4) Siehe Abschn. 3223, S. 107.
 - (5) Nowak, P. : Kostenrechnungssysteme, a. a. O., S. 47.
 - (6) "System ist eine nach rationalen Gesichtspunkten vorgenommene Ordnung". (Der große Brockhaus, 15. Aufl. (1930), 18. Bd., S. 401).

Hierzu gehören die Fragen, ob eine universelle Kostenrechnung für den Betrieb ausreicht oder ob für die verschiedenen Zwecksetzungen verschiedene Rechnungen erforderlich sind, ob für die Preisbildung eine laufende Rechnung erforderlich ist oder ob gelegentliche Sonderrechnungen genügen und schließlich die Frage, ob mit Ist-, Normal- oder Planzahlen gerechnet werden soll.

3221 Ist eine universelle Kostenrechnung für die Zwecke der Preispolitik brauchbar, oder benötigt man eine besondere Rechnung ?

Um die Frage beantworten zu können, ob eine einheitliche Kostenrechnung den verschiedenen Rechnungszwecken gerecht werden kann oder ob mehrere Rechnungen erforderlich sind, muß festgestellt werden, ob und wie sich die Anforderungen der verschiedenen Zwecke unterscheiden.

Die Anforderungen der Preispolitik sind in den bisherigen Ausführungen aufgezeigt worden. Welche Anforderungen stellen die anderen Kostenrechnungszwecke ? Eine genaue Beantwortung dieser Frage würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen. Es genügt jedoch, die wesentlichsten Unterschiede und Gemeinsamkeiten zu zeigen.

Neben der Preispolitik können als wichtigste Zwecke der Kostenrechnung die Kontrolle der Betriebsgebarung, die Lieferung von Unterlagen für unternehmerische Dispositionen und die Vorbereitung des Jahresabschlusses angesehen werden.

Der wesentlichste Unterschied zwischen der Kostenrechnung zum Zwecke der Betriebskontrolle und der der Preisbildung dienenden Rechnung liegt in dem Objekt, auf das sich die Rechnung bezieht. Während bei der Preisrechnung ein Erzeugnis (oder eine Erzeugnisart bzw. -gruppe) Untersuchungsobjekt ist, bezieht sich die Kontrollrechnung auf innerbetriebliche organisatorisch oder funktionell abgegrenzte Bezugsgrößen; sie fragt z.B. nach den Kosten einer Abteilung oder eines Fertigungsablaufes.

Der zweite wesentliche Unterschied zwischen der Preisrechnung und der Kontrollrechnung liegt darin, daß erstere als externe Rechnung mit Wer-

ten rechnet, während die Rechnung zur Kontrolle des Betriebsablaufes, soweit sie sich auf die Durchführungskontrolle beschränkt, als interne Rechnung in der Regel Mengen betrachtet (1).

Ein dritter bedeutender Unterschied liegt in dem Umfang der Kosten, der in die Betrachtung einbezogen wird : Kontrolliert werden können nur solche Kosten, die gemessen werden können (2).

Es ist also z.B. nicht möglich, Abschreibungen einer Periode zu kontrollieren.

Die Kontrolle erstreckt sich also nur auf einen Teil der Kosten. Dagegen muß die Preispolitik im Normalfall sämtliche Kosten berücksichtigen.

Zwischen der Kostenrechnung im Dienste der Preispolitik und der Kontrollrechnung bestehen also bedeutende Unterschiede.

Die Informationen, die für Dispositionen und für Dispositionskontrollen benötigt werden, ähneln mehr den für die Preispolitik erforderlichen - die Preisfestsetzung ist ja eine solche Disposition. Um unternehmerische Dispositionen wie Investitionsentscheidungen, Wahl der Verfahren, Programmgestaltung und andere Wirtschaftlichkeitsentscheidungen treffen zu können, fragt man nach den hinzukommenden und wegfallenden Kosten; es interessiert, welche Kosten mit Ausgaben in Verbindung stehen und in welchem Zeitpunkt diese Ausgaben anfallen, man muß wissen, welche Produkte in hohem Maße zur Deckung der fixen Kosten beitragen usw.

Die Unterschiede liegen vor allem im Umfang der Rechnung : es interessieren meist nur die Kosten, die von der jeweiligen Disposition betroffen werden. Außerdem wird die Rechnung für Dispositionsentscheidungen normalerweise von Fall zu Fall vorgenommen, während die Rechnung im Dienste der Preispolitik oft laufend erfolgt (3).

-
- (1) Riebel, P.: Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition, in: ZfB, 26.Jg.(1956), S. 279.
 - (2) Riebel, P.: ebenda, S. 282.
 - (3) Zur Frage, ob für die Preispolitik eine laufende Rechnung erforderlich ist oder ob es genügt, die Rechnung nur von Zeit zu Zeit vorzunehmen, siehe Abschn. 3222, S. 111.

Die Kostenrechnung zur Vorbereitung des Jahresabschlusses zeichnet sich dadurch aus, daß sie in starkem Maße reglementiert ist. Der Jahresabschluß dient in erster Linie der Ermittlung des Gewinnes und des Vermögens. Diese Größen sind die Unterlagen für die Gewinnausschüttung und für die Besteuerung, sie müssen deshalb nach allgemeinverbindlichen Grundsätzen ermittelt werden.

Während also die Kostenrechnung zur Vorbereitung des Jahresabschlusses sich an überbetriebliche Bestimmungen halten muß - z.B. bei der Abgrenzung der Kosten, bei der Bewertung und bei der Zuordnung der Kosten -, ist die Preis-Rechnung ganz auf die Bedürfnisse des Betriebes abgestimmt.

Die verschiedenen Zwecke der Kostenrechnung stellen also verschiedene Anforderungen, die benötigten Informationen weichen mehr oder weniger voneinander ab, infolgedessen muß auch die Rechnung selbst nach den jeweiligen Anforderungen orientiert sein. "Ein Werkzeug muß auf den Zweck, den man mit ihm erreichen will, eingestellt sein. Je allgemeiner es verwendet werden soll, umso weniger gut wird es in der Regel für bestimmte Sonderzwecke passen." (1)

Damit ist jedoch nicht gesagt, daß für jeden der Rechnungszwecke eine eigene Kostenrechnung erforderlich wäre. Ein Teil der Informationen wird von allen Gebieten der Kostenrechnung gleichermaßen benötigt. Es ist deshalb zweckmäßig, die Kostenrechnung zu spalten in eine Grundrechnung und in Sonderrechnungen (2).

Die Grundrechnung ist die laufende Kostenrechnung. Sie erfaßt diejenigen Tatbestände, die für alle Rechnungszwecke bedeutend sind und ist die Unterlage für die Sonderrechnungen, die ganz auf den jeweiligen Zweck abgestimmt sind. Müller vergleicht eine solche Grundrechnung mit "einem Universalwerkzeug, das durch einfache Handgriffe zu dem jeweils benötigten Spezialwerkzeug umgestellt werden kann und dann mehrere Spezialwerkzeuge vollständige ersetzt." (3) Auch Riebel

(1) Müller, A.: Grundzüge ..., a.a.O., S. 33.

(2) Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 268.

(3) Müller, A.: Grundzüge, a.a.O., S. 33.

schlägt vor, die Kostenrechnung als Grundrechnung durchzuführen, die dann für die verschiedenen Zwecke ausgewertet wird (1).

Wo ist nun die Grenze zwischen Grundrechnung und Sonderrechnung zu ziehen ? Gegenstand der Grundrechnung ist zunächst einmal die primäre Kostenerfassung. Dabei wird nicht nur, wie Müller meint (2), das Mengengerüst erfaßt, sondern es werden gleichzeitig die Preise der Kostengüter festgehalten. In den anschließenden Sonderrechnungen können diese Anschaffungswerte dann je nach Fragestellung abgewandelt werden. Aufgabe der Grundrechnung ist es darüber hinaus, die Kosten nach Kategorien zu trennen, sie sinnvoll zu gruppieren und sie geeigneten Größen (Erzeugnisse, Erzeugnisgruppen, Kostenstellen usw.) zuzuordnen (3). Den Sonderrechnungen bleibt die Auswertung der Grundrechnung für die jeweilige Fragestellung überlassen.

3222 Erfordert die Preispolitik eine laufende Rechnung oder genügen gelegentliche Rechnungen ?

Ob die Kostenrechnung zum Zwecke der Preisbildung eine laufende systematische Rechnung sein muß oder ob gelegentliche Rechnungen genügen, hängt von verschiedenen Einflüssen ab.

Wichtigster Faktor zur Beantwortung dieser Frage ist die Art der Preisbildung :

Bei gegebenen Marktpreisen hat die Kostenrechnung nur eine Überwachungsfunktion (4). Wenn das Kostengefüge nicht allzu stark schwankt, werden meist gelegentliche Überprüfungen, ob die Marktpreise noch auskömmlich sind, genügen. Man wird hier in der Regel auf eine laufende Rechnung verzichten und sich mit gelegentlichen Rechnungen begnügen.

-
- (1) Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 214.
 - (2) Müller, A.: Grundzüge ..., a. a. O., S. 34.
 - (3) Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 218-224. Auf die dabei entstehenden Probleme wird weiter unten eingegangen. Siehe S. 124.
 - (4) Siehe oben, Punkt 1312, S. 39.

Aber auch dann, wenn die Preise durch den anbietenden Betrieb selbst festgesetzt werden, ist nicht immer eine laufende Rechnung erforderlich : Ob laufend oder nur gelegentlich Preisfestsetzungen erfolgen, hängt von der Art der Güter und von den Gegebenheiten des Marktes ab.

Bei gleichbleibenden Massenerzeugnissen, insbesondere Markenartikeln, und Gütern, die nach Katalog verkauft werden, werden die Preise oft lange Zeit konstant gehalten (1).

Die Preisbildungsakte erfolgen hier also nur in großen Abständen; wenn das Produktionsprogramm eines Betriebes mit Massenproduktion nicht umfangreich ist, so ist für die Preispolitik eine laufende Rechnung nicht erforderlich, es genügen gelegentliche Sonderrechnungen.

Anders bei Betrieben mit Einzelfertigung : Hier werden ständig - bei jedem Produkt und bei jedem Auftrag - Preise gebildet (2). Für jeden Preisbildungsvorgang werden Unterlagen über die Kostenverhältnisse benötigt. Eine laufende Rechnung ist für die Preispolitik bei Einzel- und Kleinserienfertigung also unbedingt erforderlich.

Neben der Art der Preisbildung ist die Veränderlichkeit des Kostengefüges ein wichtiger Faktor für die Entscheidung der Frage, ob die Kostenrechnung stetig erfolgen muß. In einem Betrieb mit starrem Kostengefüge - beispielsweise einer Ziegelei mit eigenen Lehmgruben, konstantem Maschinenbestand und Stammpersonal - behalten die einmal ermittelten Unterlagen über die Kostenverhältnisse lange ihre Gültigkeit. Eine laufende Rechnung ist dann für die Preisbildung nicht erforderlich.

Wenn sich dagegen die Produktionsverfahren, die Zahl der Arbeiter, die Lohnhöhe und die Preise des Materials ständig ändern, dann ist auch dort eine laufende Kostenrechnung nötig, wo die Art der Preisbildung sie nicht erfordern würde.

-
- (1) Seidel, Karl : Selbstkostenrechnung und Preisgestaltung, in : Annalen der Betriebswirtschaft, I. Bd. (1927), Berlin-Leipzig-Wien 1927, S. 216. Mellerowicz, K. : Markenartikel, a. a. O., S. 72. Oxenfeldt, A. R. : Industrial Pricing, a. a. O., S. 190-191.
- (2) Siehe Pkt. 13113, S. 37.

Letztlich soll darauf hingewiesen werden, daß nicht alle Teilgebiete der Kostenrechnung mit der gleichen Systematik und Stetigkeit betrieben werden müssen. So kann es für die Zwecke der Preispolitik z.B. erforderlich sein, gewisse Kosten - etwa die Materialkosten - laufend zu verfolgen, während andere Kosten - etwa die Abschreibungen - das Objekt von gelegentlichen Rechnungen sind.

3223 Ist für preispolitische Zwecke eine Ist-, Normal- oder Plankostenrechnung zweckmäßig ?

Auf lange Sicht müssen die Preise der Erzeugnisse die Kosten decken (1). Und zwar müssen diejenigen Kosten erwirtschaftet werden, die dem Betrieb wirklich entstehen, also die effektiven Kosten, die Ist - Kosten (2).

In dem Ist-Charakter der Rechnung ändert sich nach der in der Betriebswirtschaftslehre herrschenden Auffassung auch dann nichts, wenn statt mit Anschaffungspreisen mit Tagespreisen gerechnet wird (3). Auch wenn mit zukünftig erwarteten Preisen und Mengen gerechnet wird, handelt es sich noch um eine Ist-Rechnung, man rechnet mit den Kosten, von denen man annimmt, daß sie wirklich entstehen werden, also mit erwarteten Ist-Kosten (4).

(1) Siehe Abschn. 231, S. 75.

(2) Welche Werte anzusetzen sind (Tages-, Anschaffungs-, Zukunftswerte), wurde bereits in Abschn. 321, S. 105 behandelt.

(3) Nowak, P.: Kostenrechnungssysteme, a. a. O., S. 50/51.

(4) Nowak sieht eine Rechnung mit Wiederbeschaffungswerten nicht mehr als Ist-Kostenrechnung an. (Nowak, P.: Kostenrechnungssysteme, a. a. O., S. 51). Die Rechnung mit zukünftigen Preisen hat jedoch nur insofern Plan-Charakter, als die Kosten prognostiziert werden; sie sind zwar voraus-"geplant", nicht aber planmäßig im Sinne von "den optimalen Verhältnissen entsprechend". Siehe auch die Unterscheidung Kosiols zwischen Standardkosten und Prognosekosten. Kosiol sagt: "die Prognosekostenrechnung plant die voraussichtlich anfallenden Verbrauchsmengen zu den zukünftigen tatsächlichen Marktpreisen. Die Prognosekosten stellen daher erwartete (Fortsetzung siehe S. 114)

Auch wenn in kritischen Situationen nur ein Teil der Kosten die Preise bestimmt, etwa die zusätzlichen oder die mit Ausgaben verbundenen Kosten, so handelt es sich immer um effektive Kosten.

Soweit die Preisbildung überhaupt auf den Kosten basiert, stützt sie sich also auf die wirklich entstehenden Kosten. Die Kostenrechnung zum Zwecke der Preisbildung muß deshalb eine Ist-Kostenrechnung sein, sie muß mit den wirklich verbrauchten Gütermengen und den wirklich gezahlten bzw. zu zahlenden Preisen rechnen.

Für die Frage nach dem insgesamt entstehenden Deckungsbedarf - nach der Summe der insgesamt entstehenden Kosten oder der Summe der variablen Kosten oder der Summe der mit Ausgaben verbundenen Kosten usw. - interessieren die effektiv anfallenden Kosten, die Ist - Kosten.

Wenn jedoch ein einzelnes Erzeugnis oder ein einzelner Auftrag im Blickfeld steht, tritt das Bedürfnis nach einer Normalisierung der Kosten auf :

Die Preise der Güter werden oft über eine gewisse Zeit hinweg konstant gehalten. Das ist vor allem bei Markenartikeln der Fall, aber auch sonst werden die Preise nicht dauernd geändert (Preisliste u. a.). (1).

Die Kosten weisen dagegen ständige Schwankungen auf : Die Preise für gewisse Materialien, etwa Buntmetalle, ändern sich fast täglich, der Mengenverbrauch (Material, Arbeitszeit usw.) ist nicht bei allen Leistungseinheiten einer Erzeugnisart gleich usw.

(Fortsetzung FN. 4 von S. 113):

Istkosten ... dar. Im Gegensatz dazu stellen die Standardkosten "rationale Sollkosten erstrebter mengenmäßiger Wirtschaftlichkeit relativ höchsterreichbaren Grades" dar." (Kosiol, Erich : Typologische Gegenüberstellung von standardisierender (technisch orientierter) und prognostizierender (ökonomisch ausgerichteter) Plankostenrechnung, in : Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung. Hrsg. v. Erich Kosiol, Berlin 1956, S. 65/66 ! (Sperrungen vom Verf.)

(1) Siehe oben, FN 1 S. 112.

Da diese Schwankungen sich nicht auf die konstant zu haltenden Preise auswirken sollen, müssen sie ausgeglichen, normalisiert werden (1).

Wenn also für preispolitische Zwecke gefragt wird, welche Kosten hat ein einzelnes Produkt, ein einzelner Auftrag verursacht, so will man meist den normalen, also den durchschnittlichen wertmäßigen Güterverzehr wissen (2): Für die Preisbildung sind nicht die Kosten von Bedeutung, die für ein bestimmtes Produkt im Einzelfall entstanden sind, sondern es interessiert, welche Kosten ein derartiges Produkt im Durchschnitt verursacht.

Ist die Plankostenrechnung für die Zwecke der Preispolitik brauchbar ?

Das Wesen der Plankostenrechnung besteht darin, daß die effektiv entstehenden Kosten, d.h. die Ist-Kosten, mit vorgegebenen Kosten verglichen und die Abweichungen analysiert werden.

Die Plankosten sind dabei "der im voraus berechnete, methodisch bestimmte, bei ordnungsgemäßigem Betriebsablauf als erreichbar betrachtete wertmäßige leistungsverbundene Güterverzehr, der dadurch Norm- und Vorgabe-Charakter besitzt" (3)

Die Plankosten sind also optimale Werte, die als Richtschnur dienen, sie sind "normative Forderungen" (4).

-
- (1) Nowak definiert: "Normalisieren bedeutet hierbei Egalisieren, Ausgleichen und Beseitigen von Schwankungen und Zufälligkeiten. Es geschieht in der Weise, daß man nicht ... die tatsächlichen Verbrauchsmengen und die hierfür jeweils gültigen Preise bei der Kostenermittlung zugrundelegt, sondern normale, d.h. betriebsübliche durchschnittliche Mengen und Preise, die sich aus der Beobachtung längerer Zeiträume ergeben." Nowak, P.: Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S.64/65.
 - (2) Nowak, P.: Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S.76. - Müller, A.: Grundzüge ..., a.a.O., S.260-261 und S.263. - Schmalenbach, E.: Pretiale Wirtschaftslenkung, a.a.O., S.30.
 - (3) Nowak, P.: Kostenrechnungssystem, a.a.O., S.81.
 - (4) Müller, A.: Grundzüge ..., a.a.O., S.77. Der Begriff Plankosten ist hier also nicht in der Bedeutung von "im voraus bestimmten (d.h. geplanten) Kosten", sondern in der Bedeutung von "Standardkosten" im Kosiolschen Sinne verwandt. (Vgl. FN 4 von S.113)

Die Plankostenrechnung ist somit ein Instrument der Betriebs- und Wirtschaftlichkeitskontrolle (1). Sie ist in dieser Funktion nicht Kostenträgerrechnung, sondern Kostenstellenrechnung (2).

Nur wird in der Literatur vorgeschlagen, für preispolitische Zwecke deshalb mit Plankosten zu rechnen, weil die Preise nicht auf den effektiv im eigenen Betrieb entstandenen Kosten basieren könnten, sondern auf optimalen Kosten, und zwar auf den Optimalkosten der anderen Betriebe, da sonst die Kunden zu den Konkurrenten abwandern (3). So sagt Mellerowicz: "Kosten sind nicht der gesamte im Betriebe aufgewandte Gutsverbrauch, sondern nur der für die Leistungserstellung n o t w e n d i g e In der Anerkennung nur des n o t w e n d i g e n Gutsverbrauches als Kosten kann und muß man, wenn man z.B. an die Preisbildungseigenschaft der Kosten denkt, noch weitergehen und nicht den notwendigen b e t r i e b s i n d i v i d u e l l e n Güterverbrauch als Kosten anerkennen, sondern den b r a n c h e notwendigen Güterverbrauch" (4).

Dagegen ist einzuwenden, daß die Kostenrechnung Unterlagen über die Verhältnisse im eigenen Betrieb zur Verfügung stellen soll. Wenn man Auskunft über die Preise der Konkurrenz haben will, wenn man wissen will, was ein Produkt kosten darf, dann wendet man sich nicht an den Kostenrechner, sondern an den Marktforscher.

Als Ergebnis kann festgehalten werden :

Insofern, als die Preisbildung nach den insgesamt abzudeckenden Kosten fragt, will sie die effektiven Kosten, d.h. die Istkosten wissen. Dabei interessieren oft nicht die in der Vergangenheit angefallenen Kosten, sondern die Kosten, von denen man annimmt, daß sie in der Zukunft entstehen, also die prognostizierten Ist-Kosten. Bei der Preisfestsetzung

(1) Vgl. Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 296.

(2) Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung, II. Teil Verfahren, Bd. 1, a. a. O., S. 55. - Ellinger, Theodor: Rationalisierung durch Standardkostenrechnung, Erweiterung ihres Anwendungsbereiches auf gemischte Fertigung. Stuttgart 1954, S. 11.

(3) Vgl. Müller, Horst : Standard- und Plankostenrechnung im betrieblichen Rechnungswesen. Stuttgart 1949, S. 92.

(4) Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, a. a. O., S. 5. (Sperrungen von Mellerowicz).

für einzelne Produkte oder Aufträge kommt es dagegen in der Regel auf die Kenntnis der durchschnittlich für dieses Produkt bzw. auf die normalerweise für einen derartigen Auftrag entstehen Kosten an; insofern ist eine Normalisierung erforderlich.

Nun sind Ist-Kostenrechnung und Normal-Kostenrechnung keine Alternativen. Jede Kostenrechnung ermittelt zunächst die Ist-Kosten. Die Normalisierung, d.h. das Egalisieren der Schwankungen, tritt erst auf einer späteren Stufe ein (1). Wenn die Kostenrechnung, wie oben beschrieben (2), in Grundrechnungen und Sonderrechnungen gespalten wird, so wird man zweckmäßigerweise zunächst die Grundrechnung mit den tatsächlich entstehenden Kosten durchführen und erst in den Sonderrechnungen für preispolitische Zwecke normalisieren, soweit es erforderlich ist.

323 Die für die Preispolitik erforderliche Richtigkeit und Genauigkeit der Kostenrechnung

"Richtig ist etwas, was so beschaffen ist, wie es sein soll. ... Richtigkeit heißt - stimmen, in Ordnung sein." (3)

Somit ist die Kostenrechnung dann richtig, "wenn sich in ihrem Zahlenwerk die Höhe und die Struktur der Kosten entsprechend den tatsächlichen Beziehungen zwischen Ursachen und Wirkungen und zwischen Mitteln und Zwecken .. niederschlagen" (4). Wenn Nowak sagt: "Genauigkeit (der Kostenrechnung, d. Verf.) bedeutet, daß jeder Kostenstelle und jedem Kostenträger nur diejenigen Kosten zugerechnet werden, die durch die Leistungserstellung verursacht sind" (5), so meint er die Richtigkeit, nicht die Genauigkeit.

(1) Nowak, P.: Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S.66.

(2) Siehe Abschn. 3221, S.108 ff.

(3) Der neue Herder; Freiburg 1949, S.3588. "Logische Richtigkeit besteht darin, daß ein Gedanke den logischen Denkgesetzen gemäß ist"(Eisler, Rudolf; Wörterbuch der philosophischen Begriffe. 2. Bd., Berlin 1930, S.707. Rodenstock, Rudolf; Die Genauigkeit der Kostenrechnung industrieller Betriebe. München 1950, S.13.

(4) Riebel, P.: Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit als Grenzen der Kostenrechnung; a.a.O., S.41.

(5) Nowak, P.: Kostenrechnungssysteme, a.a.O., S.41.

Unter Genauigkeit (eines Wertes) versteht man dagegen den Grad der Annäherung, bis zu dem ein Wert angegeben wird (1). Die Aussage "Ein Schubkarren voll Mörtel wiegt 120 kg", wenn das tatsächliche Gewicht 123,500 kg beträgt, ist zwar richtig, aber nicht genau.

In den bisherigen Ausführungen (2) sind bereits Quellen der Unrichtigkeit in der Kostenrechnung aufgezeigt worden: Wenn die Verrechnung nicht nach logischen Grundsätzen erfolgt, wenn fixe Kosten proportionalisiert und Gemeinkosten aufgeschlüsselt werden, dann sind die Ergebnisse unrichtig (3).

Ungenauigkeiten in der Kostenrechnung können verschiedene Ursachen haben. Ausgehend von den Ausführungen Riebels (4) kann man folgende Arten der Ungenauigkeit unterscheiden:

- I. Nicht vermeidbare Ungenauigkeiten
 1. durch Unmöglichkeit der genauen Messung der Kostengütermengen
 2. durch Unmöglichkeit der genauen Bewertung
- II. Vermeidbare Ungenauigkeiten
 1. Von der Unternehmensleitung aus Wirtschaftlichkeitsgründen bewußt inkauf genommene Ungenauigkeiten
 - a) durch Verzicht auf genaue Mengenerfassung
 - b) durch Verzicht auf genaue Bewertung
 - c) durch Verzicht auf genaue Verrechnung (5)
 2. Ungenauigkeiten durch unbewußte oder bewußte Fehler des mit der Kostenerfassung und Verrechnung beschäftigten Per-

(1) "Im arithmetischen Sinne bezeichnet die Genauigkeit den Grad der Annäherung, bis zu dem eine Zahlengröße angegeben wird." Der große Brockhaus, 15. Aufl., Leipzig 1930, 7. Bd.

(2) Siehe Abschn. 22, S. 67.

(3) Riebel, P.: Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit ..., a. a. O., S. 41-42.

(4) Ders.: ebenda, S. 42-44.

(5) Beispiele: Freiwilliger Verzicht auf weitgehende Differenzierung der Kostenbezugsgrößen; Verrechnung von Einzelkosten als unechte Gemeinkosten.

An die Richtigkeit werden von der Preispolitik die gleichen Anforderungen gestellt wie von den anderen Gebieten der Unternehmenspolitik : Die Preispolitik verlangt, daß die Kostenrechnung richtig ist. Systembedingte Unwahrheiten müssen auf alle Fälle vermieden werden, da sie die Aussagefähigkeit der Rechnung einschränken.

Anders ist es mit der erforderlichen Genauigkeit der Kostenrechnung. Wenn eine Kostenrechnung im System richtig ist, dann kann sie auch aussagefähig sein, wenn ihre Zahlen ungenau sind.

Wie weit die Genauigkeit, d.h. die Annäherung an die richtigen Zahlen der Rechnung gehen muß, ist eine Frage der Wirtschaftlichkeit. Schmalenbach sagt dazu : "Eine vollkommene Kostenrechnung ist nicht eine solche mit höchster Genauigkeit, sondern eine solche mit ökonomischer Begrenzung der Genauigkeit." (2) Der durch größere Genauigkeit erzielte Nutzen - das ist der größere Erkenntniswert der Rechnung - muß mit den dadurch entstehenden Kosten verglichen werden (3). Dieser Nutzen ist umso größer, je größer die Bedeutung der Kostenrechnung für die Preispolitik ist. Die Anforderungen an die Genauigkeit sind also dann besonders hoch, wenn die Preise durch das anbietende Unternehmen bestimmt werden können (4) und wenn sie infolge schlechter Marktlage nicht wesentlich über den von der Kostenrechnung angegebenen Mindestpreisen liegen.

Überhaupt wird in kritischen Situationen eine höhere Genauigkeit der Kostenrechnung verlangt als in guten Zeiten. Hier ist jedoch nicht

(1) Diese Fehler werden sich nie g a n z vermeiden lassen; noch so genaue Unterweisung und Kontrolle werden die durch die menschliche Unzulänglichkeit bedingten Fehler nie völlig ausrotten können. (Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 2. Teil, a. a. O., S. 379 und 398). - Sie lassen sich jedoch durch gute Organisation weitgehend ausschalten (Rodenstock : Die Genauigkeit ..., a. a. O., S. 122-123) und sollen deshalb hier zur Kategorie der vermeidbaren Ungenauigkeiten gezählt werden.

(2) Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 24.

(3) Riebel, P.: Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung, a. a. O., S. 44.

(4) Siehe Punkt 13111, S. 33.

eine genaue Kenntnis aller Zahlen der Kostenrechnung erforderlich, sondern es kommt auf eine genaue Beantwortung der in diesen Situationen wichtigen Fragen an. Man will genau wissen : welche variablen Einzelkosten entstehen, wie hoch ist die Summe der mit laufenden Ausgaben verbundenen Kosten usw. (1).

Wenn über die Genauigkeit gesprochen wird, die für preispolitische - und andere - Fragen erforderlich ist, so muß darauf hingewiesen werden, daß Scheingenauigkeit vermieden werden soll. Scheingenauigkeit liegt vor, wenn Ergebnisse von Rechnungen auf mehrere Dezimalen "genau" angegeben sind, während die Komponenten dieser Rechnung nur in groben Umrissen gekannt sind (2). Ein Beispiel für Scheingenauigkeit in der Kostenrechnung sind auf den Pfennig genau errechnete Materialkosten, wenn die Menge auf kg abgerundet wird.

324 Die für die Preispolitik erforderliche Schnelligkeit und Beweglichkeit der Kostenrechnung

Schnelligkeit des Rechnungswesens ist nicht mit Beweglichkeit identisch. Ein Rechnungswesen kann in der Lage sein, Ergebnisse sehr schnell zu liefern - etwa die Bilanz nach Abschluß des Geschäftsjahres -, und kann dabei doch starr und unbeweglich sein.

Die Preispolitik verlangt von der Kostenrechnung in erster Linie Beweglichkeit, also die Fähigkeit, sich leicht an veränderte Fragestellungen und veränderte Situationen anzupassen.

Wie groß die Anforderungen der Preispolitik in dieser Hinsicht sind, hängt zunächst von der Bedeutung der Kostenrechnung für die Preisbildung ab :

(1) Siehe Abschn. 253, S. 96 ff.

(2) Siehe Morgenstern, Oskar : Über die Genauigkeit wirtschaftlicher Beobachtungen. (Vom Verf. durchgesehene Übersetzung) München 1952, S. 36/37. Morgenstern führt folgendes Beispiel als Illustration an : Jemand, nach dem Alter eines Flusses gefragt, nennt 3.000.021 Jahre, weil dessen Alter vor 21 Jahren mit 3 Millionen Jahren angegeben wurde.

Wenn die Preise stark von den Kosten beeinflußt werden und wenn die Preise in der Nähe der durch die Kostenrechnung bestimmten Preisuntergrenze liegen, so ist eine schnelle und bewegliche Kostenrechnung wichtiger, als wenn die Preise durch den Markt gegeben sind und einen großen Gewinn sicherstellen.

Wesentlichen Einfluß hat neben der Art der Preisbildung (Preisbildung auf Grund von Nutzenschätzungen oder auf Grund von Kostenvorstellungen (1)) die Art der Preise. Bei individuellen Produkten, für die der Preis jedesmal neu festgelegt werden muß, ist eine bewegliche Kostenrechnung besonders wichtig, hier kommt es auch darauf an, daß die Ergebnisse schnell zur Hand sind. Wenn dagegen die Preise für lange Zeit festgelegt sind, wie das bei Massengütern, insbesondere bei Markenartikeln, der Fall ist, dann kommt es mehr auf Genauigkeit und auf richtige Einschätzung der künftigen Entwicklung als auf Schnelligkeit und Beweglichkeit der Rechnung an.

Schließlich üben auch die Marktverhältnisse einen Einfluß auf die Anforderungen an die Schnelligkeit und Beweglichkeit der Kostenrechnung aus. Wenn sich z. B. die Beschaffungspreise für die Produktionsfaktoren unvorhersehbar ändern, so muß das bei der Preisbildung berücksichtigt werden, die Kostenrechnung muß sich auf diese Änderungen einstellen können. Sind die Beschaffungsverhältnisse dagegen stabil, dann genügen gelegentliche Anpassungen. Gleiches gilt für die Verhältnisse auf dem Absatzmarkt: Wenn aus absatzwirtschaftlichen Gründen eine Strategie der konstanten Preise (2) verfolgt wird, so sind die Anforderungen an die Schnelligkeit der Kostenrechnung geringer als dann, wenn die Änderungen der Preisbestimmungsfaktoren sich sofort im Preis niederschlagen sollen.

33 Die zweckmäßige Gestaltung der Kostengliederung und -erfassung

Kostenerfassung ist das Festhalten der Kosten bei ihrem Anfall. Dabei werden einerseits die Kostenart und der Betrag festgehalten, zum anderen aber auch die sonstigen Merkmale der Kosten.

(1) Siehe Abschn. 1311, S. 32.

(2) Siehe Abschn. 1322, S. 47.

"Alle im Betrieb anfallenden Kosten werden in der Kostenartenrechnung ... erfaßt." (1) Diese primäre Erfassung der Kosten bei ihrem Anfall ist in der Literatur sehr eingehend behandelt (2). Deshalb braucht hier nicht näher darauf eingegangen zu werden, zumal auch einzelne Probleme schon in vorhergehenden Abschnitten erörtert worden sind (z. B. Fragen der Bewertung, Fragen der Abgrenzung u. a.). Lediglich auf einige Punkte, die für die Aufgliederung der Kosten und für die Auswertung für preispolitische Zwecke von Bedeutung sind, soll noch besonders hingewiesen werden :

Für die Zwecke der Preispolitik ist - wie die folgenden Abschnitte zeigen werden - eine weitgehende Aufgliederung und Gruppierung der Kosten erforderlich. Voraussetzung dazu ist eine ausführliche Kostenartengliederung. Eine solche weitgehende Unterteilung der Kostenarten verursacht geringe zusätzliche Kosten im Verhältnis zu den zusätzlichen Erkenntnismöglichkeiten, die sie für die Kostenauswertung bietet.

Im Zusammenhang mit der Forderung nach weitgehender Unterteilung steht die Forderung nach der Bildung von "sauberen Kostenarten", die besonders von Norden erhoben wird (3). Er versteht darunter solche Kostenarten, die nach einheitlichen Gesichtspunkten gebildet und die so eindeutig sind, daß für jeden Kostenbetrag nur eine Kostenart in Betracht kommt. Die Bildung eindeutiger Kostenarten ist eine wichtige Voraussetzung für eine sinnvolle Kostenauswertung.

-
- (1) Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1. Teil, a. a. O., S. 193.
 - (2) Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1. Teil, a. a. O., S. 193 ff. - Henzel, F.: Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten in der Unternehmung. Berlin-Wien 1931, S. 70 ff. - Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 305 ff. - Seischab, Hans : Kalkulation und Preispolitik, Leipzig 1944, S. 41 ff. - Fischer, J. -Hess, O. -Seebauer, G.: Buchführung und Kostenrechnung, Leipzig 1939, S. 69 ff. - u. a.
 - (3) Norden, Helmut : Der Betriebsabrechnungsbogen. 7. Aufl. Stuttgart 1958, S. 25.

332 Gliederung und Erfassung der Kosten nach ihren speziellen Merkmalen

In der Literatur werden Erfassung und Zurechnung der Kosten als "unterscheidbare Kalkulationsakte" angesehen (1); Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung werden als "Hauptabschnitte der Abrechnung" bezeichnet (2). Das heißt jedoch nicht, daß zunächst in der Kostenartenrechnung Art und Höhe der Kosten erfaßt werden und sich an diese "Erfassung" die "Verrechnung", d.h. die Aufteilung auf die verschiedenen Kostenkategorien, Kostenstellen und Kostenträger anschließt.

Vielmehr ergeben sich aus der Unterlage für den Kostenanfall (dem Beleg) außer der Art des verzehrten Gutes und der Höhe des Betrages weitere Merkmale, die ebenfalls "erfaßt" werden sollten. Das soll durch die folgenden Beispiele verdeutlicht werden :

1. Bei Erfassung von Lohnkosten auf Grund eines Lohnzettels werden nicht nur die Kostenart "Fertigungslohn" und die Höhe des Betrages notiert, sondern es wird zugleich festgehalten, daß es sich um variable Kosten handelt, die in der Kostenstelle D für das Erzeugnis X angefallen sind und die kurzfristige Ausgaben sind.
2. Bei einer Eingangsrechnung über Schwefelsäure können außer dem Betrag und der Kostenart "Hilfsmaterial" folgende Merkmale erfaßt werden : Kosten der Abteilung "Galvanik", abhängig von der Beschäftigung, mit kurzfristigen Ausgaben verbunden.
3. Bei der Vornahme von Abschreibungen für eine Spezialmaschine aufgrund der Anlagenkartei werden außer Kostenart und -höhe festgestellt : Einzelkosten der Erzeugnisart x, unabhängig von der Beschäftigung; die Merkmale, auf Ausgaben der Vergangenheit beruhend und von ungewissen Zukunftserwartungen abhängig, liegen bei Abschreibungen ex definitione vor.

(1) Seischab, H.: Kalkulation und Preispolitik, a.a.O., S.22.

(2) Müller, A.: Grundzüge ..., a.a.O., S.142.

Diese Beispiele zeigen, daß bei der Kostenerfassung mehr als nur Kostenart und -höhe festgehalten werden, daß vielmehr schon bei primärem Festhalten des Kostenanfalls die besonderen Merkmale erkennbar sind und notiert werden, die für die Auswertung der Kostenrechnung erforderlich sind. Die für die Preispolitik wichtigsten Kostenmerkmale sind die Bezugsgrößen, die Kostenabhängigkeiten und der Ausgabencharakter.

3321 Gliederung und Erfassung nach Bezugsgrößen

Bezugsgrößen sind solche Größen, auf die sich die Kosten sinnvoll beziehen lassen. Hier interessieren vor allem die Größen, denen sie sich als Einzelkosten zuordnen lassen. Solche Bezugsgrößen können Produkte, Produktarten, Produktgruppen oder organisatorische Betriebseinheiten (Arbeitsplätze, Abteilungen, Werkteile, Werke) oder Aufträge und Auftragsgruppen oder Kunden und Kundengruppen oder andere Größen sein (1).

Während für die Zwecke der Betriebskontrolle in erster Linie die Kostenstellen als Bezugsgrößen von Bedeutung sind, interessiert sich die Kostenrechnung zum Zwecke der Preisbildung als erzeugnisbezogene Rechnung für die Erzeugnisse als Bezugsgröße (2).

In der Hierarchie der Bezugsgrößen sind die Kosten auf der untersten Stufe auszuweisen, in der sie noch als Einzelkosten zugeordnet werden können (3) (4). Die Technik dieser Zuordnung zu den Bezugsgrößen bereitet keine besonderen Schwierigkeiten, da man es den anfallenden Kosten in der Regel ansieht, welchen Größen sie zuzurechnen sind(5).

(1) Siehe oben, S. 78-79.

(2) Siehe oben, S. 79.

(3) Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 215.

(4) Diese Forderung findet ihre Grenze in der erforderlichen Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnungs. (Siehe oben, S. 117 ff.).

(5) Oft ist jedoch die Zuordnung zu den Bezugsgrößen umständlich. Man verzichtet bei Kostenarten oder einzelnen Kostenbeträgen, die umfangmäßig nicht ins Gewicht fallen, deshalb auf eine genaue Zuordnung und weist sie aus Wirtschaftlichkeitsgründen als Gemeinkosten aus, obwohl man sie als Einzelkosten erfassen könnte. Es handelt sich dann um unechte Gemeinkosten.

So sind z.B. die Materialkosten bei paralleler und wechselnder Fertigung als Einzelkosten der einzelnen Erzeugnisse erfaßbar, die Kosten von Werkzeugen sind als Einzelkosten einer Erzeugnisart anzusehen, die Einrichtertlöhne sind der Erzeugnisgruppe zuzurechnen, die der Einrichter betreut, usw.

Um die variablen Einzelkosten z.B. einer Erzeugniseinheit zu ermitteln, gibt es zwei Wege. Man kann von der Einheit ausgehen und fragen, wieviel Material, Arbeitszeit usw. werden für diese Einheit verbraucht, bei gleichartigen Erzeugnissen kann man jedoch auch die Kosten für eine ganze Gruppe (z.B. die Materialkosten der in einer Periode erzeugten Leistungseinheiten) erfassen und sie durch die Zahl der Glieder (die Anzahl der in der Periode erzeugten Einheiten) dividieren.

Die "Kostenträger" (Erzeugniseinheiten, -arten und -gruppen) sind für die Kostenrechnung zum Zwecke der Preisbildung die wichtigste Zurechnungsgröße; daneben haben die anderen Bezugsgrößen geringere Bedeutung.

Unter Umständen sind die Aufträge und Auftragsgrößenklassen als Bezugsgrößen für die Kostenrechnung zum Zwecke der Preisbildung von Bedeutung. Wenn die Preise nach der Auftragsgröße differenziert werden (1) oder wenn minimale Auftragsgrößen ermittelt werden sollen, dann müssen die Kosten erfaßt werden, die den Aufträgen und ihren Komponenten (Auftrags-Posten) als Einzelkosten zugerechnet werden können. Für die verschiedenen Formen der Preisdifferenzierung spielen Absatzgebiete, Kundengruppen und Absatzwege als Kosten-Bezugsgrößen eine Rolle.

Die organisatorischen Einheiten (Kostenplätze, Kostenstellen, Betriebsabteilungen usw.) sind für die Preisrechnung nur insofern interessant, als sie Hilfsmittel für die Zurechnung auf Erzeugnisgruppen sein können. So sind die Kosten eines Arbeitsplatzes als Einzelkosten der gesamten Erzeugungsmenge anzusehen, die diesen Arbeitsplatz in Anspruch nimmt.

(1) Siehe oben, S. 57.

In der Literatur steht von den Kosteneinflußgrößen der "Beschäftigungsgrad" im Mittelpunkt der Betrachtung (1). Das kommt darin zum Ausdruck, daß man schlechthin von "fixen und variablen Kosten" spricht und die Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrad (Grad der Kapazitätsausnutzung) meint.

Die in der neueren Literatur (2) eingeführte Differenzierung der Kostenabhängigkeit vom Beschäftigungsgrad nach den Anpassungsformen ist vor allem für Dispositionsprobleme bedeutsam, z. B. für die Frage, welche Art der Anpassung man wählen will. Die hier dargestellte Rechnung zum Zwecke der Preisbildung stellt jedoch auf die Produkte ab. Deshalb genügt es, den Beschäftigungsgrad an der Zahl der in einer Periode erstellten Leistungseinheiten zu messen; die Untersuchung kann sich auf die Frage beschränken, welche Kosten sich mit der Ausbringungsmenge ändern und welche unabhängig davon sind.

Wie kann man nun feststellen, welche Kosten fix und welche Kosten variabel in bezug auf die Ausbringungsmenge sind ?

Ganz so schwierig, wie diese Kostenauflösung zunächst aussieht, ist sie nicht, denn viele Kostenarten sind ihrer Natur nach eindeutig von der Beschäftigung unabhängig oder ihr proportional (3), und sie können ohne weiteres einer dieser Kategorien zugeteilt werden. Beispielsweise können Fertigungsmaterialien als variable Kosten, Abschreibungen auf Gebäude als fixe Kosten angesehen werden.

(1) Siehe Riebel, P.: Das Problem der minimalen Auftragsgröße, a. a. O., S. 647.

(2) Siehe vor allem Riebel, P.: Die Elastizität, a. a. O., S. 13. Gutenberg, E.: Die Produktion, a. a. O., Viertes Kapitel, II. Abschnitt, S. 237-282.

(3) Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 81-82.

Anderer Ansicht ist Plaut: "Wir können unmöglich so vorgehen, daß wir ganze Kostenarten als fix, andere Kostenarten als proportional erklären." (Plaut, H. G.: Die Grenzplankostenrechnung, in: ZfB, 25. Jg. (1955), S. 27.) (Sperrungen von Plaut.)

Bei vielen Kostenarten spielt der betrachtete Zeitraum eine Rolle für die Entscheidung, ob es sich um erzeugnismengenabhängige oder -unabhängige Kosten handelt, denn die Begriffe fix und variabel sind nicht nur relativ in bezug auf die Einflußgrößen, sondern auch in bezug auf den betrachteten Zeitraum. Die Frage, welcher Zeitraum zugrunde gelegt wird, muß abgestimmt werden auf den Zeitraum der Preisfestsetzung und die Bewegungen, die zu erwarten sind. Wenn Preise für einen kurzen Zeitraum gebildet werden, dann kann man viele Kostenarten, die für langfristige Rechnungen als variabel anzusehen sind, als fix in bezug auf die Ausbringungsmenge bezeichnen, hierzu gehören z.B. zeitabhängige Abschreibungen, Anlagenwagnisse usw.

Das Problem der Ermittlung der beschäftigungsfixen Kosten ist bei manchen Kostenarten weniger eine Frage der Aufteilung als vielmehr eine Frage der Gruppierung : Durch zweckmäßige Gruppierung und Zusammenfassung der Kostenarten kann man einen Teil der Kosten ohne weiteres den Kategorien fix und variabel zuordnen.

Aber nicht alle Kostenarten sind eindeutig fix oder variabel in bezug auf die Beschäftigung - insofern ist die Ansicht Plauts gerechtfertigt (1) -, sondern oft enthält eine einzelne Kostenart sowohl fixe als auch variable Bestandteile; z.B. sind die Kostenarten Hilfslöhne und Hilfsmaterialien zum Teil von der Ausbringungsmenge abhängig und zum Teil unabhängig.

Die Zuordnung dieser gemischten Kosten zu den Kategorien fix und variabel bereitet oft große Schwierigkeiten. Für die Entscheidung, ob ein Kostenbetrag als variabel oder als fix in bezug auf die Ausbringungsmenge anzusehen ist, müssen statistische Auswertungen der Kostenaufschreibungen vergangener Perioden herangezogen werden. Weitere Aufschlüsse geben technische Analysen, wie z.B. Untersuchungen über den Stromverbrauch einer Maschine (2).

(1) Siehe FN 3, S. 126.

(2) NACA Research Report : Direct Costing, a. a. O., S. 13-14. - Plaut, H. G. : Die Grenzplankostenrechnung, in : ZfB, 25. Jg. (1955), S. 26. - Wille, Friedrich : Die Bestimmung der fixen Kosten, in : BFuP, 11. Jg. (1959), S. 288-289.

Besondere Probleme werfen die Fertigungslöhne auf. Im allgemeinen werden sie als variable Kosten angesehen (1). Das ist auch sehr nahe-
liegend, denn man kann die Fertigungslöhne gut und sinnvoll je Lei-
istungseinheit erfassen : Um eine Einheit zu bearbeiten, werden x Mi-
nuten à y Pfennige benötigt.

Ganz so unproblematisch, wie es zunächst aussieht, ist es jedoch nicht, die Löhne als variable Einzelkosten aufzufassen, denn die Arbeitskosten haben unter Umständen fixen Charakter. Oft kann bei Beschäftigungs-
rückgang die Zahl der Arbeitskräfte nicht ohne weiteres vermindert werden. Die Ursachen dafür beruhen einmal auf rechtlichen Vorschrif-
ten, zum anderen auf der Tatsache, daß die Betriebe oft eigens ausge-
bildete Arbeiter haben, die nur mit großen Schwierigkeiten und Kosten wiederbeschafft werden können, wenn sie einmal entlassen sind.

In diesen Fällen kann man zwar die für die Herstellung eines Stückes aufgewandten Arbeitskosten bzw. -zeiten ermitteln, aber diese Kosten wären auch entstanden, wenn das betreffende Stück nicht erzeugt wor-
den wäre. Das ist beim Zeitlohn in vollem Maße der Fall, bei Anwen-
dung des Akkordlohns zum großen Teil (Akkordgarantie). Die Lohnko-
sten hängen also manchmal ganz oder teilweise nicht von der erzeug-
ten Menge ab, sondern von der erwarteten Erzeugungsmenge, auf die sich der Betrieb bei seiner Ausstattung mit Arbeitskräften eingestellt hat; sie sind dann Bereitschaftskosten, und es ist nicht sinnvoll, sie als variable Kosten den einzelnen Produkten zuzuordnen.

Hier zeigt sich ein Zusammenhang zwischen der Zurechenbarkeit und der Kostenabhängigkeit : Wenn die Löhne in bezug auf die Beschäfti-
gung variabel sind, wenn sie also von der Menge der erzeugten Güter abhängen, dann kann der durch eine Einheit verursachte und ihr zu-
rechenbare Kostenbetrag angegeben werden. Wenn dagegen die Löhne von der Produktionsbereitschaft abhängen und nicht zur Anpassung an die jeweilige Mengenänderung abgebaut werden, dann besteht kein ur-
sächlicher Zusammenhang zwischen der Leistungseinheit und den Ko-
sten der Arbeitszeit, die zu ihrer Erstellung aufgewandt wird. Die Ar-

(1) Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a. a. O., S. 82.

beitskosten sind gemeinsam für alle Erzeugnisse entstanden, sie sind in bezug auf die einzelnen Erzeugnisse Gemeinkosten.

Preisrechnungen sind nun zwar keine langfristigen Rechnungen, aber sie betreffen in der Regel einen Zeitraum, der so lang ist, daß die Kündigungsfristen keine Rolle spielen. Wenn man sich an einen Beschäftigungsrückgang durch Entlassung von Arbeitskräften anpaßt, dann kann man die Löhne als variable Kosten ansehen und als Einzelkosten der Leistungseinheiten. Wenn jedoch infolge angespannter Lage am Arbeitsmarkt oder hoher Einarbeitungskosten bei Beschäftigungsrückgang keine Entlassungen vorgenommen werden, dann sind die Lohnkosten fix, sie stehen dann auch in keiner direkten Beziehung zu den Leistungseinheiten.

Schließlich muß darauf hingewiesen werden, daß viele Kosten nur über einen gewissen Beschäftigungsbereich fix sind (Sprungkosten) (1). Für die Preispolitik ist die Kenntnis der Ausbringungsmengen, bei denen eine neue Schicht fixer Kosten erforderlich wird, oft von großer Bedeutung. Die Ergebnisse der Kostenrechnung, z.B. die erforderlichen Mindestpreise, gelten dann nur für den Beschäftigungsbereich zwischen zwei Kostensprüngen, für andere Beschäftigungsgrade müssen neue Rechnungen erstellt werden.

Neben der Abhängigkeit von der Ausbringungsmenge ist die Abhängigkeit der Kosten von der Auftragsgröße für die Preisbildung von besonderer Bedeutung, insbesondere für die Preisdifferenzierung nach Auftragsgrößen. Diese Kostenabhängigkeit wird durch die oben geschilderte Zuordnung der "Einmal-Kosten-je Auftrag" zu den betreffenden Aufträgen berücksichtigt (2).

Andere Kosteneinflussfaktoren sind für die Preispolitik nur gelegentlich von Bedeutung. Entweder wirken sich die durch das Wirksamwerden dieser Faktoren entstehenden Kosten nicht auf den Preis der einzelnen Erzeugniseinheiten aus, wie z.B. der Kosteneinflussfaktor Apparate-

(1) Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 57. - Siehe auch: NACA, Research Report; Direct Costing, a.a.O., S. 10.

(2) Siehe oben, S. 125.

größe (1), oder die entstehenden Kosten können als Einzelkosten der Erzeugniseinheiten erfaßt werden, wie z.B. die Kosten, die durch den Faktor Qualität entstehen.

3323 Gliederung und Erfassung nach Ausgabencharakter

Neben den Merkmalen Bezugsgröße der Kosten und Kosteneinflußfaktor ergab sich als drittes wichtiges Merkmal der Ausgabencharakter der Kosten.

In noch stärkerem Maße als die Ermittlung der fixen und variablen Kosten ist die Ermittlung der mit kurzfristigen Ausgaben, mit langfristigen Ausgaben und der überhaupt nicht mit Ausgaben verbundenen Kosten ein Problem der Gliederung der Kostenarten: Gewisse Kostenarten, wie z.B. Löhne, sind immer mit laufenden Ausgaben verbunden, andere beruhen stets auf Ausgaben der Vergangenheit oder Zukunft, wie Abschreibungen oder Reparaturkosten, oder stehen überhaupt nicht mit Ausgaben in Verbindung, wie Zinsen auf Eigenkapital usw. Durch entsprechende Gruppierung der Kostenarten kann man diese Kategorien auseinanderhalten.

34 Aufbau und Auswertung der Kostenzusammenstellung, dargestellt an Beispielen

341 Vorbemerkung

Man kann nicht von "dem Aufbau der Kostenrechnung" sprechen, denn jeder Betriebstyp erfordert eine andere Gestaltung der Kostenrechnung: Die Kostenrechnung eines Betriebes mit einheitlicher Massenfertigung sieht völlig anders aus als die eines Betriebes mit wechselnder Einzel-fertigung usw. Deshalb soll im folgenden der Aufbau und die Auswertung der Kostenzusammenstellung bei verschiedenen Betriebstypen an Hand von Modellrechnungen dargestellt werden.

-
- (1) Der Preis eines Erzeugnisses ist normalerweise unabhängig davon, ob es mit Hilfe einer großen oder einer kleineren Maschine gefertigt wurde.

Dabei wird zunächst der verhältnismäßig einfache Fall des Einproduktbetriebes betrachtet, dann soll zu den komplizierteren Fällen der wechselnden Fertigung und der Kuppelproduktion mit starren und variablen Mengenverhältnissen übergegangen werden (1).

Dabei kann natürlich das Ziel nicht sein, sämtliche Betriebstypen und Situationen zu betrachten und jeweils sämtliche Fragestellungen anzuschneiden; es kommt vielmehr lediglich darauf an, an Hand von ausgewählten Beispielen und Fragestellungen die Gestaltungsmöglichkeiten zu erörtern und die Methoden der Auswertung zu zeigen.

342 Aufbau und Auswertung der Kostenrechnung beim Einproduktbetrieb

Beim Einproduktbetrieb sind die Verhältnisse insofern einfach, als alle anfallenden Kosten Einzelkosten in bezug auf die erzeugte Produktart sind. Schwierigkeiten ergeben sich aus der unterschiedlichen Abhängigkeit der Kosten von der Erzeugungsmenge (2).

3421 Beschreibung des Beispiels

Stellen wir uns einen Betrieb vor, der in einer umfangreichen Produktionsanlage aus den Rohstoffen A und B ein Produkt X herstellt. Es werden folgende Betriebsverhältnisse angenommen: Der Betrieb rechnet mit einer Lebensdauer seiner Produktionsanlage von 10 Jahren, er sieht die Lebensdauer der Anlage als unabhängig von der Ausnutzung an. Die Pflege der Anlage ist unabhängig davon, ob die Anlage in Betrieb ist oder nicht. Bei stillstehender Anlage fallen in gleicher Höhe Reparaturen an wie bei laufender. Für die Betriebsgebäude ist mit einer Lebensdauer von 50 Jahren zu rechnen.

-
- (1) In ähnlicher Weise stellt Nowak die Kalkulationsverfahren bei verschiedenen Betriebstypen dar. Er gliedert in: Betriebe mit Massenleistungen, mit Sorten-, Partie- und Chargenleistungen, mit Serien- und Einzelleistungen und mit Kuppelleistungen. (Nowak, P.: Betriebstyp und Kalkulationsverfahren, Wuppertal-Elberfeld 1936, S. 43.)
- (2) Siehe oben, S. 77 ff.

Der Betrieb hat 8 Angestellte – 1 Meister in der Produktion, 3 Verkäufer und 3 Verwaltungskräfte. Diese bezeichnen ein festes Gehalt, das bei Beschäftigungsumgang nicht entlassen. Ferner werden 25 Lohnempfänger beschäftigt. Davon sind 11 als angelernte Arbeiter in der Produktion beschäftigt, sie können kurzfristig entlassen und bei Bedarf wieder eingestellt werden. 8 Lohnempfänger sind als Fahrer, Pack- und Lagerverwalter, Putzfrau u.ä. für die Produktionsbereitschaft einteteilt und können bei Änderung der Ausbringungsmenge nicht entlassen werden.

Bei einer monatlichen Produktionsmenge von 3.000 t X ergeben sich folgende Kosten:

1. Kosten für Material A	45.000,-	DM
2. Kosten für Material B	22.000,-	"
3. Transportkosten für Materialanfahrt	6.000,-	"
4. Löhne	18.000,-	"
5. Gehälter	10.000,-	"
6. Energiekosten (Fremdstrom)	20.000,-	"
7. Abschreibung für die Produktionsanlagen (10 % vom Tageswert)	20.000,-	"
8. Abschreibung für Verwaltungsgebäude (2 % vom Tageswert)	2.000,-	"
9. Unterhaltungskosten der Anlagen	5.000,-	"
10. Kalkulatorische Zinsen (6 % auf Betriebskapital)	17.000,-	"
11. Verschiedene laufende Kosten (Hilfs- und Betriebsstoffe)	6.000,-	"
Gesamtkosten:	171.000,-	DM

Tabelle 1: Monatliche Gesamtkosten, gegliedert nach Kostenarten.

Daraus errechnen sich bei Anwendung der Divisionskalkulation Selbstkosten in Höhe von 57,- DM pro t X. Dieser Betrag stellt den Mindestpreis auf lange Sicht dar, er enthält nun heterogene Bestandteile – variable Kosten und fixe Kosten in bezug auf die Ausbringung, Kosten, die mit laufenden Ausgaben verbunden sind und solche, die das nicht sind.

Unter der Voraussetzung, daß die Menge konstant bleibt, bilden diese Durchschnittskosten der Periode die langfristige Preisuntergrenze. Diese Art der Rechnung kann also die Frage beantworten: Wie hoch ist die Preisuntergrenze auf lange Sicht, also der Preis, bei dem alle Kosten gedeckt werden?

Zur Beantwortung der anderen preispolitischen Fragen, die bei einem derartigen Betrieb auftauchen (1), ist die Durchschnittsrechnung ungeeignet. Diese Fragen sind: Die Frage nach den Preisuntergrenzen auf kurze Sicht bei Liquiditätsreserven und bei angespannter Liquidität, nach der Preisuntergrenze für eine zusätzliche Erzeugnismenge, die Frage, wie sich eine zurückgehende Absatzmenge auf die langfristige Preisuntergrenze auswirkt, die Frage, ob und wie lange für einen höheren Absatzpreis eine geringere Absatzmenge in Kauf genommen werden kann, usw.

Zur Beantwortung all dieser Fragen ist die Kenntnis der verschiedenen Kostenkategorien (variable - fixe, mit Ausgaben verbundene - nicht mit Ausgaben verbundene) erforderlich.

Die oben angeführten Kosten des gedachten Fabrikbetriebes sollen nun nach Kostenkategorien gegliedert werden.

1422 Gliederung und Zusammenstellung der Kosten

Bei den untersuchten Betriebsverhältnissen kann man die Positionen 1. Kosten für Material A, 2. Kosten für Material b und 3. Transportkosten als proportionale Kosten ansehen; die Positionen 5. Gehälter, 7. Abschreibungen für Produktionsanlagen, 8. Abschreibungen für Gebäude, 9. Kosten der Anlageninstandhaltung, 10. kalkulatorische Zinsen und 11. Verschiedene laufende Kosten sind unabhängig von der Abbringungsmenge. Die Positionen 4. Löhne und 6. Energiekosten haben fixe und variable Bestandteile.

Die Löhne der in der Produktion beschäftigten Arbeiter in Höhe von 12.000,- DM sind unter den gegebenen Umständen als variabel zu

(1) Siehe oben, S. 99-101.

betrachten. Die übrigen Lohnkosten (6.000, - DM) werden für die Betriebsbereitschaft aufgewandt, sie stellen fixe Kosten dar.

Ähnlich ist es bei Position 6, Energiekosten : Ein Teil der Energie wird zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft benötigt (fixe Kosten = 14.000, - DM), ein anderer Teil für die Produktion selbst (variable Kosten = 6.000, - DM).

Bei der Betrachtung des Ausgabencharakters ergibt sich, daß die Positionen 1, 2, 3, 4, 5, 6, 9 und 11 mit laufenden Ausgaben verbunden sind, daß das bei den Positionen 7 und 8 nicht der Fall ist. Position 10, "Kalkulatorische Zinsen", beruht zum Teil auf laufenden Ausgaben, und zwar soweit, wie Zinsen für Fremdkapital gezahlt werden müssen. Nehmen wir an, daß 6 % von 150.000, - DM Fremdkapital gezahlt werden muß, so sind 9.000, - DM Zinsen zugleich Ausgaben, der Rest von 8.000, - DM steht als Eigenkapitalzinsen nicht mit Ausgaben in Verbindung.

Die Zusammenstellung der Kosten nach den verschiedenen Kategorien, wie sie für die Preispolitik erforderlich ist, sieht demnach folgendermaßen aus (1) : (Siehe Tab. 2, S.135)

3423 Auswertung der Kostenzusammenstellung für die Fragen der Preispolitik

Diese Kostenaufstellung ist nun ein wesentlich aufschlußreicherer und handlicherer Instrument für preispolitische (und sonstige) Entscheidungen als die Kostenaufzählung in Tabelle 1. Ohne Schwierigkeiten sind die verschiedenen Preisuntergrenzen zu bestimmen :

-
- (1) Die für das Beispiel angenommenen Verhältnisse sind natürlich stark vereinfacht. In der Wirklichkeit werden nicht nur proportionale und fixe Kosten auftreten, sondern man wird mit Kostenprogressionen und -degressionen rechnen müssen, es werden Kostensprünge auftreten usw. So sind oft die Materialpreise von der bezogenen Menge abhängig, die Lohnkosten steigen bei Annäherung an die Kapazitätsgrenze, sie sind in der Regel nicht kurzfristig abzubauen, die Anlagenunterhaltung und Entwertung variiert mit der Ausnutzung usw. Der zweckmäßige Aufbau der Kostenzusammenstellung und -auswertung läßt sich jedoch an einem Modell mit vereinfachenden Prämissen gut darstellen.

I. Variable Kosten (mit laufenden Ausgaben verbunden)

1. Material A	45.000, - DM
2. Material B	22.000, - "
3. Transportkosten für Materialanfahrt	6.000, - "
4. Produktionslöhne	12.000, - "
5. Energiekosten für Produk- tion	14.000, - =

Summe I 99.000, - DM

II. Fixe Kosten

A. Mit laufenden Ausgaben verbunden

1. Bereitschaftslöhne	6.000, - DM
2. Gehälter	10.000, - "
3. Energiekosten für Be- triebsbereitschaft	6.000, - "
4. Unterhaltungskosten der Anlage	5.000, - "
5. Zinsen für Fremdkapital	9.000, - "
6. Verschiedene laufende Kosten	6.000, - "

Summe A 42.000, - DM

B. Nicht mit laufenden Ausgaben verbunden

1. Abschreibung für Produk- tionsanlage	20.000, - DM
2. Abschreibung für Gebäude	2.000, - "
3. Eigenkapitalzinsen	8.000, - "

Summe B 30.000, - DM

Summe II 72.000, - DM

Gesamtkosten 171.000, - DM

Tabelle 2 : Gesamtkosten der Periode, gegliedert nach Kostenarten und Kostenkategorien (Gliederungsmerkmale : Abhängigkeit von der Beschäftigung und Ausgabencharakter).

Die variablen Kosten betragen bei einer Erzeugungsmenge von 3.000 t 99.000, - DM. Die variablen Kosten pro t belaufen sich demnach auf 33, - DM (1). Dieser Betrag stellt die absolute Preisuntergrenze dar. Gleichzeitig ist er die Preisuntergrenze für zusätzliche Aufträge, wenn die Produktionsanlagen nicht voll ausgenutzt sind (2).

Zu diesem Mindestpreis kann nur verkauft werden, wenn Liquiditätsreserven vorhanden sind, aus denen die mit laufenden Ausgaben verbundenen Bereitschaftskosten bezahlt werden können. Sind solche Mittel nicht vorhanden, so muß mit dem laufenden Absatz auch der Betrag der Summe II. A (mit laufenden Ausgaben verbundene fixe Kosten 42.000, - DM) erwirtschaftet werden (3). Bei einer Erzeugung von 3.000 t sind das 14, - DM pro t, so daß die Preisuntergrenze nun bei 47, - DM liegt.

Dieses nach Kostenkategorien gegliederte Schema ermöglicht auch ohne weiteres, die Durchschnittskosten bei verschiedenen Ausbringungsmengen anzugeben. Bei einer Ausbringungsmenge von 2.500 t betragen die Durchschnittskosten z.B.

$$33, - \text{ DM} + \frac{72.000, -}{2.500, -} \text{ DM} = 61,80 \text{ DM.}$$

Wenn der Betrieb vor die Entscheidung gestellt wird, ob für eine Preiserhöhung von 75, - DM auf 95, - DM ein Absatzrückgang von 3.000 t auf 2.000 t in Kauf genommen werden soll, so ist dazu eine Trennung in fixe und variable Kosten erforderlich. Die in Tabelle 2 dargestellte Kostenzusammenstellung ermöglicht es, die Entscheidung schnell zu treffen :

-
- (1) Die variablen Kosten sind hier also nach dem Durchschnittsprinzip, d.h. durch Division der gesamten variablen Kosten durch die Stückzahl, ermittelt werden (Siehe Koch, H.: Das Durchschnittsprinzip, a. a. O., S. 303.). Man könnte sie genauso durch Erfassung je Erzeugniseinheit ermitteln, indem man feststellt, wieviel Material A und B, wieviel Produktionslohn usw. je t X verbraucht wird. (Siehe oben, S. 125)
 - (2) Im Modell wird davon ausgegangen, daß keine auftragsgrößenfixen Kosten entstehen.
 - (3) Siehe oben, Abschn. 253, S. 96 ff.

Beitrag zur Deckung der fixen Kosten und zum Gewinn bei

Alternative 1: $(75 - 33) \times 3.000 = 126.000, - \text{ DM}$

Alternative 2: $(95 - 33) \times 2.000 = 124.000, - \text{ DM.}$

Der Betrieb wird den bisherigen Preis von 75, - DM beibehalten, denn hier ist der Beitrag zur Deckung der fixen Kosten und zur Erzielung eines Gewinns um 2.000, - DM höher als bei der Alternative 2.

Wenn gefragt wird, wie weit man mit dem Preis von 75, - DM heruntergehen kann, um die Kapazität von angenommen 3.500 t auszulasten, so gibt darüber folgende Rechnung Auskunft :

$$(P - 33) \times 3.500 = (75 - 33) \times 3.000$$

$$P = 33 + \frac{42 \times 3.000}{3.500}$$

$$P = 69$$

Man muß also pro t mindestens 69, - DM Erlösen, um an der Produktionsausweitung auf 3.500 t interessiert zu sein.

Will mann wissen, welcher Preis bei voller Kapazitätsauslastung mindestens erzielt werden muß, um alle Kosten zu decken, so rechnet man :

$$P = 33 + \frac{72.000}{3.500}$$

$$P = 53,57$$

Nehmen wir an, der Betrieb habe langfristige Kontrakte über eine monatliche Menge von 2000 t zum festen Preis von 63, - DM pro t. Um den Mindestpreis für die restliche Produktionsmenge zu ermitteln, muß folgende Überlegung angestellt werden : 2000 t zum Preise von 63 DM leisten einen Beitrag zur Deckung der fixen Kosten in Höhe von 60.000, - DM. Auf lange Sicht besteht ein Rest-Deckungsbedarf von 12.000, - DM pro Monat.

Bei voller Kapazitätsausnutzung müssen diese 12.000, - DM von 1500 t Erlöst werden. Der Mindestpreis betrag somit $33, - + 8, - = 41, - \text{ DM.}$

Wenn monatlich nur 800 t zusätzlich abzusetzen sind, so müssen langfristig mindestens 48, - DM Erlöst werden, um alle Kosten zu decken.

In einer anderen Situation möge der Betrieb nicht in der Lage sein, seine vollen Kosten zu decken. Es ist damit zu rechnen, daß die Marktlage nur vorübergehend so schlecht ist. Der Betrieb kann 1.300 t zu einem Preis von 53, - DM absetzen. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, monatliche Aufträge über 1.000 t für 49, - DM je t zu erhalten. Bei diesen Aufträgen kann jedoch nicht, wie gewöhnlich, ab Werk geliefert werden, sondern der Betrieb muß noch Transportkosten in Höhe von 4.000, - DM übernehmen. Liquiditätsreserven bestehen nicht. Kann der Betrieb mit diesen Aufträgen weiter bestehen ?

In der beschriebenen Situation müssen außer den variablen Kosten noch die mit laufenden Ausgaben verbundenen fixen Kosten, das sind 42.000, - DM, erwirtschaftet werden. Der erste Auftrag bringt mit jeder t über die variablen Kosten (33, - DM) hinaus einen Deckungsbeitrag von 20, - DM, insgesamt also 26.000, - DM. Bei der zweiten Kategorie von Aufträgen entstehen neben 1.000 mal 33, - = 33.000, - DM noch zusätzlich 4.000 DM an Transportkosten. Die variablen Kosten betragen also insgesamt 37.000, - DM; bei einem Erlös von 49.000, - DM ergibt sich ein Beitrag zur Deckung der mit laufenden Ausgaben verbundenen fixen Kosten von 12.000, - DM.

Von den 42.000, - DM, die abgedeckt werden müssen, werden also nur 38.000, - DM erwirtschaftet. Der Betrieb kann mit diesen Aufträgen die Krise nicht überwinden. Entweder müssen Kredite beschafft oder der Absatz bzw. die Preise erhöht werden. Schon wenn es gelingt, die Transportkosten abzuwälzen, ist die Liquidität gesichert und der Betrieb bis auf weiteres gerettet.

In einer anderen Situation sei angenommen, der beschriebene Modellbetrieb sähe sich saisonalen Absatzschwankungen ausgesetzt; er habe mit den monatlichen Absatzmengen der Tabelle 3, Sp. 2 zu rechnen.

In der Hochsaison übersteigt der monatliche Absatz die Produktionskapazität von 3.500 t. Die Anpassung an die erhöhte Absatzmenge erfolgt durch Produktion auf Lager während der stillen Zeit. Für die Lagerung entstehen monatlich außer den Zinskosten weitere zusätzliche Kosten in Höhe von 1, - DM pro t (Schwund und Pflege). Die Produktions- und Lagerbestandszahlen sind in Tabelle 3, Sp. 3 und 4 ersichtlich.

Monat	Absatz (t)	Produktion (t)	Lagerbestand (t)	Neuer Absatz (t)	Neuer Lagerbestand (t)
Okt.	1.500	1.500	-	1.500	-
Nov.	1.500	1.500	-	1.500	-
Dez.	1.500	2.500	1.000	1.500	1.000
Jan.	1.500	3.500	3.000	1.500	3.000
Feb.	1.500	3.500	5.000	1.500	5.000
März	2.000	3.500	6.500	2.000	6.500
April	3.000	3.500	7.000	6.700	3.300
Mai	4.000	3.500	6.500	2.500	4.300
Juni	5.500	3.500	4.500	4.300	3.500
Juli	6.000	3.500	2.000	5.300	1.700
Aug.	5.500	3.500	-	5.200	-
Sept.	3.500	3.500	-	3.500	-
	37.000	37.000	-	37.000	-

Tabelle 3 : Absatz, Produktion und Lagerbestand bei Saisonschwankungen

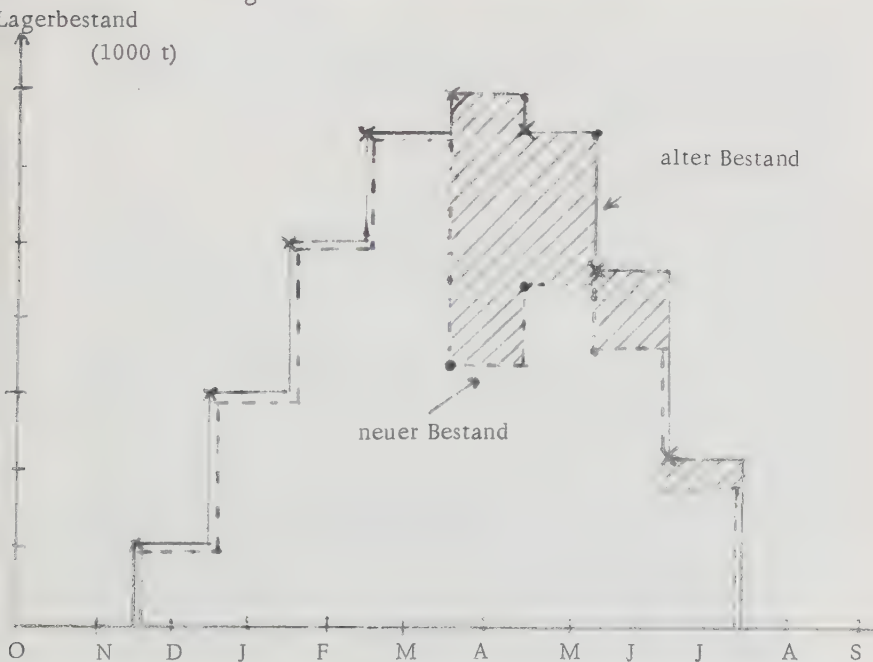


Abb. 2: Veränderung des Lagerbestands durch zeitliche Preisdifferenzierung

Der Betrieb will durch Preisdifferenzierung eine Verringerung des Lagerbestands erreichen. Er hat auf Grund einer Marktanalyse festgestellt, daß sich ein Teil des Absatzes der Sommermonate in den April verlagert, wenn in diesem Monat ein Rabatt von 5 % auf den Verkaufspreis von 60,- DM pro t gewährt wird. Die Wirkung des Rabatts wird natürlich mit größerem zeitlichen Abstand immer geringer: Viele Kunden, die sonst im Mai gekauft hätten, werden ihren Bedarf schon im April decken, dagegen ist der Anreiz auf die Abnehmer, die sonst im August beziehen, viel kleiner, nur wenige werden sich durch den Rabatt zu einem Kauf im April verleiten lassen (1). In vielen Fällen (z.B. bei Kohle und Düngemitteln) sind deshalb abnehmende Rabatte üblich.

Es sollen laut Ergebnis der Marktanalyse nach der Rabattgewährung die in Tabelle 3 Sp. 5 genannten Absatzzahlen erwartet werden.

Erscheint die Rabattgewährung gerechtfertigt? Die über die Rabattgewährung erzielte Bestandsveränderung im Lager ergibt sich aus dem Vergleich des neuen Lagerbestandes (Tabelle 3, Sp. 6) mit dem alten (Tabelle 3, Sp. 4). Sie ist als schraffierte Fläche in Abbildung 2 dargestellt (2).

Der Bestand ist im Monat April um 3.700, im Mai um 2.200, im Juni um 1.000 und im Juli um 300 t geringer. Insgesamt werden 7.200 t je einen Monat lang weniger gelagert, das bedeutet eine Lagerkostensparnis von 7.200,- DM.

Um die außerdem entstehenden Zinseinsparungen zu ermitteln, darf man nicht von der Abnahme des investierten Kapitals - das wären 33,- DM je t - ausgehen, sondern die Rechnung muß auf den früher eingehenden Absatzerlösen - 57,- DM je t - basieren, denn der Betrieb nimmt ja diese, und nicht nur die variablen Kosten, früher ein.

Und zwar werden 300 t um 4 Monate, 700 t um 3 Monate, 1200 t um 2 Monate und 1500 t um 1 Monat früher verkauft. Die Zinseinsparungen errechnen sich nach der Formel

-
- (1) Bei den Verkäufen der Wintermonate handele es sich um den laufenden Bedarf, der nicht bis zum April aufgeschoben werden kann.
 - (2) Bei dieser Darstellung wird angenommen, daß die Lagereingänge und -abgänge nicht kontinuierlich erfolgen, sondern auf die Monatsmitte konzentriert sind. Diese Annahme ist auch der folgenden Rechnung zugrundegelegt.

$$\text{Menge} \cdot \text{neuer Preis} \cdot \frac{\text{Zinssatz}}{100} \cdot \frac{\text{Zahl d. Monate}}{12} = \text{Zinersparnis,}$$

$$\text{also: } 300 \cdot 57 \cdot \frac{6}{100} \cdot \frac{4}{12} = 342, - \text{ DM}$$

$$700 \cdot 57 \cdot \frac{6}{100} \cdot \frac{3}{12} = 599, - \text{ DM}$$

$$1200 \cdot 57 \cdot \frac{6}{100} \cdot \frac{2}{12} = 684, - \text{ DM}$$

$$1500 \cdot 57 \cdot \frac{6}{100} \cdot \frac{1}{12} = 428, - \text{ DM}$$

$$2.053, - \text{ DM}$$

Zu der Einsparung von zusätzliche Lagerkosten kommt also noch eine Zinseinsparung von 2.053, - DM hinzu, Insgesamt werden 9.253, - DM erspart. Dem steht ein Erlösausfall in Höhe von $6.700 \cdot 3 = 20.100, - \text{ DM}$ (Umsatz des April $\cdot 5\%$ von 60, - DM) gegenüber.

Die Rabattgewährung ist also nicht rentabel. Man wird die Anpassung über das Lager vorziehen.

Diese Beispiele haben gezeigt, wie eine sinnvolle Gliederung der Kosten nach Abhängigkeit und nach Ausgabencharakter die Beantwortung der Fragen der Preispolitik ermöglicht und erleichtert.

343 Aufbau und Auswertung der Kostenrechnung bei wechselnder Fertigung

Beim Einproduktbetrieb steht, wie aus dem vorigen Abschnitt hervorgeht, das Problem der Fixkosten (in bezug auf die Beschäftigung) im Vordergrund der Betrachtung. Beim Mehrproduktbetrieb kommt das Problem der Kostenverbundenheit (1) hinzu, welches der Preispolitik Schwierigkeiten entgegengesetzt. Während beim Einproduktbetrieb alle Kosten durch die hergestellte Produktart verursacht sind und durch diese erwirtschaftet werden müssen, wird beim Mehrproduktbetrieb

-
- (1) In manchen Fällen führt das Problem der Ertragsverbundenheit zu weiteren Schwierigkeiten.

nur ein Teil der Kosten durch die einzelnen Produktarten verursacht, ein anderer Teil ist für eine ganze Gruppe von Erzeugnisarten oder für die Erzeugung im Ganzen entstanden und kann nur diesen Bezugsgrößen sinnvoll zugerechnet werden.

Der Grad der Kostenverbundenheit ist, wie oben gezeigt wurde (1), bei den verschiedenen Betriebstypen unterschiedlich. Zunächst soll das Problem an einem Fall der wechselnden Fertigung dargestellt werden. Es soll gezeigt werden, wie hier die Kostenrechnung zweckmäßigerweise aufgebaut wird, wie die Kosten zweckmäßig gegliedert, zusammengestellt und ausgewertet werden, um ein wirksames Instrument der Preispolitik zu sein.

3431 Beschreibung des Beispiels

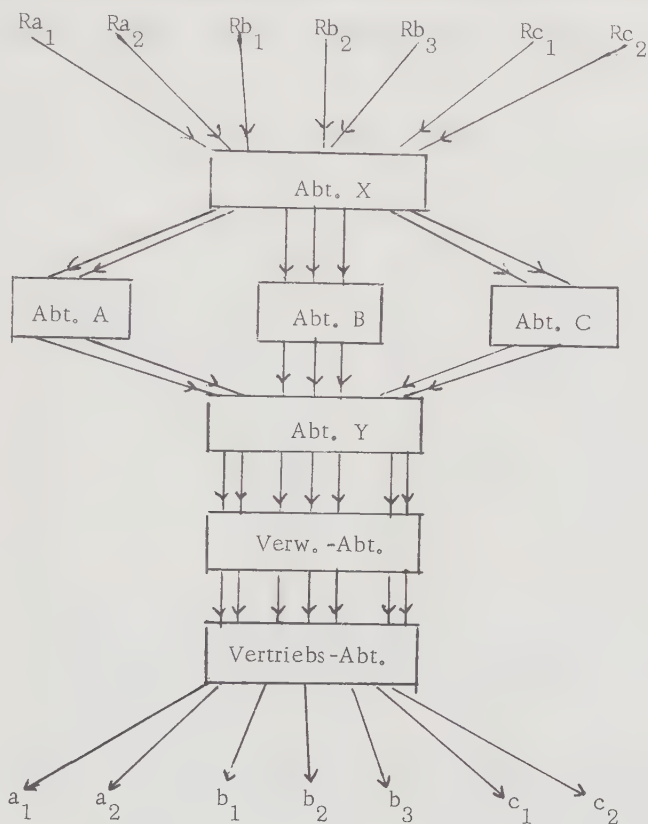
Als Beispiel soll ein gedachter Betrieb dienen, der wechselweise 7 Erzeugnisse in drei Erzeugnisgruppen herstellt, etwa eine Möbelfabrik, die zwei Arten von Großmöbeln, drei Arten von Kleinmöbeln und zwei Arten von Polstermöbeln erzeugt.

In dem Modellbetrieb bestehen folgende Abteilungen :

- (1.) eine Teilefertigung, in der die Holzteile zur Montage vorbereitet werden,
je eine Werkstatt für die Fertigung von
- (2.) Großmöbeln,
- (3.) Kleinmöbeln,
- (4.) Polstermöbeln,
eine Abteilung
- (5.) "Oberflächenbearbeitung", die von allen Erzeugnissen durchlaufen wird,
- und
- (6.) eine Verwaltungsabteilung,
- (7.) eine Vertriebsabteilung.

Die sieben Produkte des gedachten Betriebs sind Standarderzeugnisse, die nur in je einer Ausführung hergestellt werden.

(1) Siehe oben, Abschn. 22, S. 67-74.



Abt. A = Großmöbelfertigung
 Abt. B = Kleinmöbelfertigung
 Abt. C = Polstermöbelfertigung
 Abt. X = Teilefertigung
 Abt. Y = Oberflächenbearbeitung

$a_{1,2}$

$b_{1,2,3}$ = Produkte

$c_{1,2}$

$Ra_1 - Rc_2$ = Rohstoffe

Abb. 3: Produktionsschema des Beispiels "wechselnde Fertigung".

Es ergibt sich somit folgendes Produktionsschema : (Abbildung 3, S.143).

In der letzten Abrechnungsperiode wurden mit den einzelnen Erzeugnissen die in Tabelle 4, S.144, angegebenen Mengen abgesetzt :

Die in dieser Periode entstandenen Kosten sind in Tabelle 5 angegeben (Siehe S. 144).

Produkt	Absatzmenge in Stück
a ₁	375
a ₂	500
b ₁	1.500
b ₂	1.000
b ₃	1.750
c ₁	800
c ₂	1.500

Tabelle 4 : Absatzmengen der betrachteten Abrechnungsperiode.

Kostenart	Betrag (DM)
1. Material	500.000, -
2. Löhne	500.000, -
3. Gehälter	150.000, -
4. Provisionen	80.000, -
5. Abschreibung auf Anlagen	120.000, -
6. Abschreibung auf Gebäude	10.000, -
7. Kalkulatorische Zinsen	100.000, -
8. Verschiedene laufende Kosten	150.000, -
Gesamtkosten	1.610.000, -

Tabelle 5 : Kosten der betrachteten Abrechnungsperiode

Hinsichtlich der Kostenverhältnisse werden folgende Annahmen gemacht :

Zu 1 :

Die Materialkosten fallen für jedes Erzeugnis einzeln an, sie sind in bezug auf die Ausbringungsmenge variabel (1).

Zu 2 :

Die in der Verwaltungs- und Vertriebsabteilung anfallenden Lohnkosten können nicht abgebaut werden; es handelt sich um Löhne für solche Betriebsangehörige, deren Zahl bei einem Beschäftigungsrückgang nicht vermindert werden kann (je ein Fahrer, Packer, Lagerarbeiter, Pförtner, Putzfrau u. ä.). Die in den Fertigungshilfsstellen X und Y beschäftigten Lohnempfänger sind für die Bedienung der Maschinen erforderlich. Ihre Zahl kann bei einem Beschäftigungsrückgang nicht vermindert werden.

Bei den in der Fertigungsstelle A (Großmöbelfertigung) Beschäftigten handelt es sich um hochqualifizierte Facharbeiter, die speziell für den Betrieb ausgebildet sind. Solche Kräfte sind äußerst schwierig zu beschaffen, man kann sie deshalb bei Beschäftigungsrückgang nicht entlassen. Die Lohnkosten der Abteilung A sind somit fix in bezug auf die Ausbringungsmenge (2).

In den Fertigungsstellen B und C dagegen sind ungelernte und angelernte Kräfte neben wenigen Facharbeitern beschäftigt. Hier nimmt man bei Beschäftigungsrückgang Entlassungen vor, da man solche Kräfte leicht wieder einstellen kann. Die Lohnkosten dieser Stellen sind also gegenüber Schwankungen der

-
- (1) In der Wirklichkeit wird es sich bei der Vorfertigung einer Möbelfabrik um Kuppelproduktion handeln, z. B. wird man Holzabfälle der Großmöbelfertigung für Kleinmöbel verwenden können. In dem vorliegenden theoretischen Modell wird jedoch angenommen, daß für jede Produktart besonderes Material bezogen wird.
 - (2) Wenn der Beschäftigungsrückgang nicht nur vorübergehend, sondern von Dauer ist, wird man doch Entlassungen vornehmen. In diesem Fall muß man die Löhne für die betreffenden Kräfte zu den variablen Kosten rechnen.

Ausbringungsmenge variabel; sie sind daher sinnvollerweise auch als Einzelkosten der Produkte zu betrachten (1) (2).

Zu 3 :

Die Gehälter sind fix in bezug auf Änderungen der Ausbringungsmenge.

Zu 4 :

Der Verkauf der Erzeugnisse erfolgt über Vertreter, die eine Provision in Höhe von 4 % des Umsatzes erhalten.

Zu 5 und 6 :

Bei den Abschreibungen für Produktionsanlagen handelt es sich um zeitproportionale Kosten (also fix in bezug auf die Ausbringungsmenge).

Zu 7 :

Es handelt sich ausschließlich um Zinsen für Eigenkapital. Sie sind den verschiedenen Stellen nach dem in ihnen investierten Kapital zuzurechnen.

Zu 8 :

Diese Position enthält alle übrigen Kosten, wie Betriebsstoffe, Energiekosten, Versicherungen, Grundsteuern usw. Ein Teil dieser Kosten ist fix (wie z.B. Versicherungen, ein Teil der Energiekosten), ein anderer Teil der Kosten hängt von der Erzeugungsmenge ab (z.B. ein Teil der Energiekosten, Betriebsstoffe).

Abschreibungen und Zinsen sind nicht mit laufenden Ausgaben verbunden, alle anderen Kosten sind zugleich auch Ausgaben.

Zurechnungsobjekte für die Rechnung zum Zwecke der Preispolitik sind die Kostenträger. Im vorliegenden Fall ergibt sich dabei eine dreistufige Hierarchie : Erzeugnisarten, Erzeugnisgruppen, Gesamt-erzeugung. Das Material, die Löhne und die sonstigen variablen Ko-

(1) Siehe oben, S. 128.

(2) Für das vorliegende Modell wird vereinfachend angenommen, daß keine Entlassungs- und Einstellungskosten entstehen.

sten lassen sich den Erzeugnisarten zurechnen. Alle fixen Kosten sind im Beispiel Gemeinkosten in bezug auf die Erzeugnisarten. Soweit sie jedoch solchen Stellen zuzuordnen sind, die nur für eine Erzeugnisgruppe tätig sind, stellen sie Einzelkosten in bezug auf diese Erzeugnisgruppe dar. So sind z.B. die Löhne der in der Abteilung A beschäftigten Arbeiter Einzelkosten der Erzeugnisgruppe a.

Eine Besonderheit ergibt sich bei den Provisionen. Die Höhe dieser Kosten hängt nicht von der Erzeugnismenge ab, sondern sie ist eine Funktion der Verkaufspreise und der Absatzmengen. Da ja in unserem Falle die Rechnung Unterlagen zur Bildung der verschiedensten Preise liefern soll, stören diese Kosten. Im Folgenden sind deshalb die Provisionen ganz aus der Rechnung herausgenommen, die Mindestpreise, die ermittelt werden, sind deshalb Nettopreise, auf die noch die Provision in einer im-Hundert-Rechnung aufgeschlagen werden muß. Nach den Prinzipien, die auf S. 124 ff. dargelegt wurden, ergibt sich die in Tabelle 6, S. 148 dargestellte Kostenzusammenstellung.

In Tabelle 7 sind die Summen der Tabelle 6 nach Kostenkategorien zusammengefaßt.

3433 Auswertung der Kostenzusammenstellung für die Fragen der Preispolitik

Im folgenden soll nun gezeigt werden, wie diese Kostenzusammenstellung für preispolitische Überlegungen ausgewertet werden kann. Zunächst sei die Ermittlung der verschiedenen Preisuntergrenzen betrachtet.

Die kurzfristige Preisuntergrenze liegt unter rein kostenwirtschaftlichen Gesichtspunkten bei den variablen Einzelkosten der Erzeugniseinheiten. Da in unserem Beispiel fixe Einzelkosten nicht vorkommen, ergeben sich diese aus der Division der Einzelkosten der Erzeugnisarten (Tab. 7, Sp.1) durch die Erzeugnismengen (Tab. 4). Sie sind aus Tab. 11, Sp. 5 zu entnehmen. Hierbei (und bei allen anderen im Folgenden errechneten Preisen) handelt es sich um Netto-Preise, auf die noch die Provisionen (4 % i.H.) aufzuschlagen sind. Die effektive Brutto-Preisuntergrenze, z.B. für Produkt a_1 , ist also 311,46 DM.

Kostenträger	Gesamt- kosten	Erzeug- nis a ₁	Erzeug- nis a ₂	Erzeug- nis - gruppe a Groß- möbel	Erzeug- nis b ₁	Erzeug- nis b ₂	Erzeug- nis b ₃	Erzeug- nis - gruppe b Klein- möbel	Erzeug- nis c ₁	Erzeug- nis c ₂	Erzeug- nis - gruppe c Pol- stern.	Gesamt- erzeug- gung
I. Variable Kosten (m. lfd. Ausg. vbd.)												
1. Material	500	100	60	-	60	50	30	-	110	90	-	-
2. Variable Löhne	300	-	-	-	70	50	40	-	70	70	-	-
3. Sonst. variabl. Kosten	80	12	10	-	9	8	7	-	16	18	-	-
Summe I	880	112	70	-	139	108	77	-	196	178	-	-
II. Fixe Kosten												
A) m. lfd. Ausg. vbd.												
1. Fixe Löhne	200	-	-	80	-	-	-	-	-	-	-	120
2. Gehälter	150	-	-	15	-	-	-	10	-	-	15	110
3. Versch. lfd. Kosten	70	-	-	5	-	-	-	8	-	-	6	51
Summe A	420	-	-	100	-	-	-	18	-	-	21	281
B) nicht m. lfd. Ausg. vbd.												
1. Anlageab- schreibung	120	-	-	35	-	-	-	22	-	-	28	35
2. Gebäudeabscr.	10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10
3. Zinskosten	100	-	-	25	-	-	-	20	-	-	21	34
Summe B	230	-	-	60	-	-	-	42	-	-	49	79
Summe II	650	-	-	160	-	-	-	60	-	-	70	360
Gesamtkosten	1.530	112	70	160	139	108	77	60	196	178	70	360

Tabelle 6; Kombinierte Kostenstellen-Kostenträgerrechnung,
gegliedert nach Kostenkategorien (Zahlen in Tausen DM)

1	2	3	4	5	6	7
Einzelkosten der Erzeugnis- arten (mit lfd. Ausg. verb.)	Einzelkosten der Erzeugnisgruppen			Einzelkosten der gesamten Erzeugung		
	1. mit lfd. Ausg. verbunden	2. nicht mit lfd. Ausg. verbunden	Gesamt	1. mit lfd. Ausg. verbunden	2. nicht mit lfd. Ausg. verbunden	Gesamt
a ₁ 112.000	a) 100.000	60.000	160.000			
a ₂ 70.000						
b ₁ 139.000	b) 18.000	42.000	60.000	281.000	79.000	360.000
b ₂ 108.000						
b ₃ 77.000						
c ₁ 196.000	c) 21.000	49.000	70.000			
c ₂ 178.000						
Gesamt 880.000	139.000	151.000	290.000	281.000	79.000	360.000

Tabelle 7 ; Kostenträgerrechnung auf der Basis von Einzelkosten, gegliedert nach Kostenkategorien.

Bei der Ermittlung der langfristigen Preisuntergrenze, bei der sämtliche Kosten gedeckt werden müssen, entsteht die Frage, wie die fixen Kosten, die ja in bezug auf die Erzeugnisarten Gemeinkosten sind, abgedeckt werden sollen. Die Erzeugnisse müssen nun nicht nur die Kosten erwirtschaften, die sie direkt verursacht haben, sondern sie müssen auch einen Beitrag zur Deckung der Kosten leisten, die von mehreren Erzeugnissen gemeinsam, also von einer Erzeugnisgruppe und von der Erzeugung im ganze verursacht werden.

Die Erzeugnisse a_1 und a_2 müssen also zunächst gemeinsam die Kosten der Erzeugnisgruppe a in Höhe von 160.000, - DM (Tab. 7, Sp. 4) im Preis hereinbringen, ferner müssen sie beitragen zur Abdeckung der 360.000, - DM, die nur der gesamten Erzeugung zuzurechnen sind (Tab. 7, Sp. 7).

Es soll darauf hingewiesen werden, daß bei einem länger anhaltenden Preisdruck auch langfristig auf die Deckung der überhaupt nicht zu Ausgaben werdenden kalkulatorischen Zinsen (Tab. 5, Zeile II B 3) verzichtet werden kann. Die Tab. 7 ist dann entsprechend abzuändern: Die Erzeugnisgruppe a muß dann statt 160.000, - DM nur 135.000, -DM, die Gruppe b statt 60.000, - DM nur 40.000, - DM, die Gruppe c statt 70.000, - CM nur 49.000, - DM erwirtschaften, alle zusammen darüber hinaus statt 360.000, - DM nur 326.000, - DM.

Wenn es darum geht, die kurzfristig ausgabenwirksamen Kosten zu erwirtschaften (kurzfristige Preisuntergrenze unter Berücksichtigung mangelnder Liquiditätsreserven), so müssen außer den variablen Einzelkosten auch die fixen Kosten im Preis erwirtschaftet werden, die mit laufenden Ausgaben verbunden sind. Dieser Deckungsbedarf ist aus Tab.7 (Sp. 2 und 5) zu entnehmen (1).

Die verschiedenen Arten des Deckungsbedarfes sind aus der Tab. 7 ersichtlich. Diese Aufstellung ermöglicht eine bewegliche Preispolitik und gestattet es dem Verkaufsleiter, die Preise der jeweiligen Marktlage so anzupassen, daß er möglichst hohe Gesamt-Beiträge erwirtschaftet.

-
- (1) Dieser zusätzliche Deckungsbedarf vermindert sich um die variablen Kosten, die nicht mit laufenden Ausgaben verbunden sind (siehe oben, S.97). Solche Kosten sind jedoch im Beispiel nicht vorhanden.

Damit sind die Aussagemöglichkeiten der reinen Kostenbetrachtung erschöpft. Weitere Erkenntnisse lassen sich gewinnen, wenn man die Erlöse und die Verhältnisse am Absatzmarkt in die Betrachtung einbezieht.

Die Preise und Absatzmengen der letzten Periode unseres Modellbetriebs sind bekannt (siehe Tab. 8).

1	2	3	4
Erzeugnisart (Gruppe)	Menge (St)	Preis (DM)	Umsatz (DM)
a ₁	375	800, -	300.000, -
a ₂	500	500, -	250.000, -
Erzeugnisgruppe a	--	--	550.000, -
b ₁	1.500	150, -	225.000, -
b ₂	1.000	200, -	200.000, -
b ₃	1.750	100, -	175.000, -
Erzeugnisgruppe b	--	--	600.000, -
c ₁	800	500, -	400.000, -
c ₂	1.500	300, -	450.000, -
Erzeugnisgruppe c	--	--	850.000, -
Gesamte Erzeugung	--	--	2.000.000, -

Tabelle 8 : Absatzmengen, Preise und Umsätze der betrachteten Periode (1)

- (1) Sp.3 und 4 enthalten Nettopreise und -umsätze, die Provisionen sind aus den auf S.147 genannten Gründen bereits eliminiert.

Ein Vergleich mit den Kosten zeigt, daß alle Produkte mehr als ihre Einzelkosten Erlösen, daß auch die Produktgruppen mehr als die ihnen zurechenbaren Kosten erwirtschaften und daß nach Abdeckung der dem Unternehmen als Ganzem zurechenbaren Kosten (Unternehmenskosten) ein Gewinn in Höhe von 470.000,- DM übrig bleibt. Die Tab. 9 enthält die Deckungsbeiträge über die vollen Einzelkosten der Produkte und Produktgruppen und zeigt die Entstehung des Gewinns auf.

Bei angespannter Liquiditätslage interessieren die Überschüsse über die mit laufenden Ausgaben verbundenen Kosten. Diese ergeben sich, wenn man von den Erlösen der Erzeugnisse und den Deckungsbeiträgen der Erzeugnisgruppen nicht die vollen, sondern nur die mit laufenden Ausgaben verbundenen Kosten absetzt. Das ist in Tabelle 10 geschehen.

Tabelle 9 zeigt, wie der Gewinn zustande gekommen ist. Man zieht z.B., daß die Produkte c_1 und c_2 den größten Beitrag zur Abdeckung der Gemeinkosten liefern und somit für den Betrieb die wichtigsten Produktarten sind. Um jedoch festzustellen, welche Produktarten die günstigsten sind, muß man die Deckungsbeiträge der Erzeugniseinheiten betrachten. Sie ergeben sich aus der Tabelle 11, Spalte 6.

Die so ermittelten Deckungsbeiträge je Erzeugniseinheit sagen noch nicht viel aus, da ja die einzelnen Produktarten unterschiedliche Kosten verursachen und unterschiedliche Erlöse erzielen. Es ist daher erforderlich, den Deckungsbeitrag je Engpaßeinheit zu ermitteln. Wenn z.B. der Absatzwert den Engpaß darstellt, so interessiert der Deckungsbeitrag je DM Erlös (1) (2).

Die Tabelle 11 zeigt in Spalte 7 die Deckungsbeiträge der Produkteinheiten je DM Erlös (3). Diese geben an, wieviel mit jeder erlösten DM zur Abdeckung der Gemeinkosten beigetragen wird.

Aus Tabelle 11 ist ersichtlich, daß die höchsten Deckungsbeiträge je DM Erlös mit den Erzeugnissen a_2 , a_1 und c_2 erbracht werden (4).

- (1) Man könnte gerade so gut den Deckungsbeitrag je DM Einzelkosten ermitteln, man erhielte dieselbe Reihenfolge der Produkte.
- (2) Siehe oben, S. 81.
- (3) Die Spalten 2 und 3 wurden eingeschoben, um den Zusammenhang mit Tab. 9 Spalte 3 und Tab. 4 erkennen zu lassen.
- (4) Bei langfristigen Überlegungen ist zu beachten, daß die Erzeugnisse a_1 und a_2 wesentlich höhere Gruppen-Einzelkosten abdecken müssen als die anderen Erzeugnisse, da bei der Erzeugnisgruppe a die Lohnkosten der Ställe A nicht den einzelnen Erzeugnissen, sondern nur der Erzeugnisgruppe direkt zugeordnet werden können (vgl. S. 146). Diese Kosten sind zwar bei kurzfristigem Beschäftigungsrückgang als fix anzusehen, bei sehr langfristigen Überlegungen muß jedoch untersucht werden, ob sie nicht doch abgebaut werden können.

1	2	3	4	5	6	7	8
Erzeugnisse/ Erzeugnis- Gruppen	Erlöse	Einzelkosten der Erzeugnisse	Deckungsbei- träge der Erzeugnisse	Einzelkosten der Erzeug- nis Gruppen	Deckungs- beiträge d. Erzeugnis- Gruppen	Unterneh- mensko- sten	Perioden- gewinn
a ₁	300.000	112.000	188.000				
a ₂	250.000	70.000	180.000				
Erzeugnis- gruppe a	550.000	182.000	368.000	160.000	208.000		
b ₁	225.000	139.000	86.000				
b ₂	200.000	108.000	92.000				
b ₃	175.000	77.000	98.000				
Erzeugnis- gruppe b	600.000	324.000	276.000	60.000	216.000		
c ₁	400.000	196.000	204.000				
c ₂	450.000	178.000	272.000				
Erzeugnis- gruppe c	850.000	374.000	476.000	70.000	406.000		
Gesamt- Erzeugung	2.000.000	880.000	1.120.000	290.000	830.000	360.000	470.000

Tabelle 9 : Stufenweise Deckungsbeitragsrechnung

1	2	3	4	5	6	7	8
Erzeugnisse- gruppen	Erlöse	Einzelkosten d. Erzeugnisse (m. lfd. Ausgaben verbunden)	Deckungsbeiträge d. Erzeugnisse	ausgaben verbundene Einzelkosten d. Erzeugn.- gruppen	Deckungsbeiträge d. Erzeugnis- gruppen	ausgabenverbundene Unter- nehmenskosten	Überschluß über die gesamten m. Ausgaben verbund. Kosten
a ₁	300.000	112.000	188.000				
a ₂	250.000	70.000	180.000				
Erzeugn.- gruppe a	550.000	182.000	368.000	100.000	268.000		
b ₁	225.000	139.000	86.000				
b ₂	200.000	108.000	92.000				
b ₃	175.000	77.000	98.000				
Erzeugn.- gruppe b	600.000	324.000	276.000	18.000	258.000		
c ₁	400.000	196.000	204.000				
c ₂	450.000	178.000	272.000				
Erzeugnis- gruppe c	850.000	374.000	476.000	21.000	455.000		
Gesamt- erzeugung	2.000.000	880.000	1.120.000	139.000	981.000	281.000	700.000

Tabelle 10: Stufenweise Deckungsbeitragsrechnung (Deckungsbeiträge über die mit laufenden Ausgaben verbundenen Kosten).

1	2	3	4	5	6	7
Erzeugnisse	Einzelkosten je Erzeugnisart	Menge	Stückerlöse	Einzelkosten je Erzeugniseinheit	Deckungsbeitr. je Erzeugniseinheit	Deckungsbeitr. je DM Erlös
a ₁	112.000,-	375	800,-	299,-	501,-	-, 63
a ₂	70.000,-	500	500,-	140,-	360,-	-, 72
b ₁	139.000,-	1.500	150,-	93,-	57,-	-, 38
b ₂	108.000	1.000	200,-	108,-	92,-	-, 46
b ₃	77.000	1.750	100,-	44,-	56,-	-, 56
c ₁	196.000	800	500,-	245,-	255,-	-, 51
c ₂	178.000	1.500	300,-	119,-	181,-	-, 60

Tabelle 11 : Ermittlung der Beiträge, die die einzelnen Erzeugnisse zur Deckung der Erzeugnisgruppen- und Unternehmungskosten leisten

Innerhalb der Gruppe b ist das Erzeugnis b₃ weitaus das günstigste.

In vielen Fällen liegt der Engpaß nicht beim wertmäßigen Absatz, sondern bei einem der Produktionsfaktoren wie Arbeitskräfte, Material, Maschinenkunde usw.

Wenn die Produktion wegen Auslastung des Engpasses nicht ausgedehnt werden kann, dann wird man bei gegebenen Marktpreisen bevorzugt solche Produkte verkaufen, die einen hohen Deckungsbeitrag je Engpaß erbringen. Kann der Betrieb selbst seine Preise bestimmen, so

sind die Preise für die Erzeugnisse mit niedrigen Preisen pro Engpaß-
einheit zu erhöhen.

Im folgenden sollen die Möglichkeiten der "Engpaßkalkulation" an dem beschriebenen Beispiel erläutert werden. Es sei - abweichend von den bisherigen Prämissen des Modells - angenommen, alle Erzeugnisse werden aus dem gleichen Rohstoff hergestellt. Dieser Rohstoff sei nur in der Menge verfügbar, die für die in der vergangenen Periode erzeugte Menge (siehe Tab. 4) erforderlich ist. Aus der Tabelle 12 ergeben sich die Deckungsbeiträge je Materialeinheit (Deckungsbeitrag je DM Material).

1	2	3	4
Erzeugnisse	Materialkosten je Erzeugnisart	Deckungsbei- trag je Erzeug- nisart	Deckungsbeitrag je DM Material
a ₁	100.000, -	188.000, -	1,88
a ₂	60.000, -	180.000, -	3, --
b ₁	60.000, -	86.000, -	1,43
b ₂	50.000, -	92.000, -	1,84
b ₃	30.000, -	98.000, -	3,30
c ₁	110.000, -	204.000, -	1,85
c ₂	90.000, -	272.000, -	3,02

Tabelle 12: Ermittlung der Deckungsbeiträge je eingesetzte Ma-
terialeinheit

Es zeigt sich, daß sich jetzt eine ganz andere Reihenfolge der interessanten Erzeugnisse ergibt, als wenn man die Erzeugnisse nach ihren Deckungsbeiträgen je DM Erlös betrachtet (vgl. Tab. 12, Sp. 4 mit Tab. 11, Sp. 7).

Besteht nun in unserem Modellbetrieb aus Marktgründen keine Möglichkeit, eine größere Anzahl der Produkte a_2 , b_3 und c_2 abzusetzen, könnte man aber die Absatzmenge der anderen Produkte noch steigern, wenn mehr Material zur Verfügung stünde, dann wird man die Erzeugnisse b_1 , b_2 und c_1 nur herstellen, wenn sie mindestens pro Materialeinheit den gleichen Deckungsbeitrag wie das Produkt a_1 , nämlich 1,88 DM, erbringen. Das bedeutet für die Erzeugnisse b_1 , b_2 und c_1 eine Preiserhöhung. Zum Beispiel müßte das Produkt b_1 statt 57,- DM einen Deckungsbeitrag von 75,- DM erbringen: das bedeutet, da die Einzelkosten 93,- DM betragen, eine Preiserhöhung von 150,- DM auf 168,- DM (siehe Tab. 8, Sp. 3 und Tab. 11, Sp. 5).

Es wurde gezeigt, wie etwa die Kostenrechnung bei einer wechselnden Fertigung aufgebaut sein sollte, um eine sinnvolle und brauchbare Unterlage für preispolitische Überlegungen und Entscheidungen zu bilden. Es ergab sich, daß eine Rechnung auf der Grundlage von Einzelkosten und differenzierten Deckungsbeiträgen das geeignete Instrument hierzu ist.

In dem geschilderten Beispiel sind die Produkte Standarderzeugnisse, die laufend im Wechsel erzeugt werden. Bei wechselnder Fertigung sind nun Betriebe mit Standardprodukten zwar keine Ausnahmen, aber doch auch nicht die Regel. Vielfach wird der Wechsel der Produkte durch die Kundenaufträge bestimmt. Die Kostenabhängigkeit von der Auftragsgröße ist also bei wechselnder Fertigung von besonderer Bedeutung für die Preispolitik (1).

Nehmen wir in Abwandlung unseres Beispiels an, der Betrieb habe zwar Standarderzeugnisse, die Produktion würde jedoch erst bei Vorliegen bestimmter Aufträge aufgenommen. Hier entstehen - z.B. bedingt durch das Umstellen und Einstellen der Maschinen - für jeden Auftrag bestimmte zusätzliche Kosten, die von der Größe des Auftrags

(1) Siehe oben, S. 84.

unabhängig sind. Diese Kosten können dem Auftrag zugerechnet werden und müssen durch ihn im Erlös abgedeckt sein.

Die zusätzlichen auftragsgrößenfixen Kosten mögen bei der Umstellung der Maschinen auf das Produkt a₁ 2.000, - DM betragen, unabhängig davon, welches Produkt vorher erzeugt wurde. Jeder Auftrag muß außer den durch ihn entstehenden Einzelkosten noch 2.000, - DM Erlösen. Die absolute Preisuntergrenze für einen Auftrag über 100 Stück a₁ beträgt z.B. nicht 29.900, -, sondern 31.900, - DM. Hier liegt der Gedanke an eine Preisdifferenzierung nahe. In unserem Beispiel könnten die Konditionen z.B. wie folgt lauten: Bei Abnahme von 10 Stück (Mindestmenge) bis 20 Stücke beträgt der Preis 1.000, - DM, bei Abnahme von 20 bis 50 Stück 900, - DM, bei Abnahme von 50 bis 100 Stück 840, - DM und bei Mengen über 100 Stück 820, - DM (1). Wenn der Betrieb von einer Preisdifferenzierung absehen will, so muß er den Zuschlag nach der durchschnittlich erwarteten Auftragsgröße bestimmen.

Der Anschaulichkeit halber wurde für das beschriebene Modell ein einfacher Betrieb mit wenigen Standarderzeugnissen angenommen. Die Kostenrechnung ist aber gerade bei Betrieben mit vielgestaltiger Produktion von besonderer Bedeutung. Ein Betrieb, der viele Erzeugnisarten herstellt oder gar individuelle Produkte nach Kundenwünschen anfertigt, findet im Markt weniger Anhaltspunkte für seine Preisgestaltung als ein Betrieb mit wenigen Standarderzeugnissen. Hier ist das Bestreben groß, sich bei der Preisbildung auf Ergebnisse der Kostenrechnung zu stützen.

Bei der Individual-Fertigung kann man zwei Typen unterscheiden, zwischen denen es viele Zwischenformen gibt: In einem Extremfall fertigt der Betrieb eine große Zahl von Erzeugnissen, er hat ein vielgestaltiges und umfangreiches Produktionsprogramm, das auf die jeweiligen Kundenwünsche ausgerichtet ist (Beispiel: eine elektrotechnische Zubehörfabrik, die Relais, Schalter, Sicherung usw. nach Angaben der Kunden fertigt). Im anderen Extrem werden nur wenige Objekte mit langer Fertigungsdauer bearbeitet (Beispiele: Bauunternehmungen, Werften).

(1) Es empfiehlt sich, der Rechnung nicht die Zonenmitte, sondern die Schwelle zugrunde zu legen, da die Aufträge viel häufiger an der untern als an der oberen Grenze liegen werden.

In beiden Fällen muß die Kostenrechnung nach denselben Prinzipien wie in dem dargestellten Beispiel aufgebaut werden, denn auch hier liegt eine wechselnde mehrstufige Fertigung vor. Abweichungen im Aufbau der Rechnung ergeben sich infolge von Unterschieden in der Betriebsstruktur und im Produktionsprogramm. Im ersten Fall ist die Kostenrechnung entsprechend dem umfangreichen Produktionsprogramm sehr vielgestaltig. Wenn der Fertigungsengang bei den einzelnen Produkten sehr unterschiedlich ist, sind die Kostenverhältnisse kompliziert. Die Zuordnung der Kosten zu den einzelnen Erzeugnissen ist infolge dieser Vielgestaltigkeit schwierig und mit großem Arbeitsaufwand verbunden. Bei vielen Kosten, die eigentlich Einzelkosten der Produkte sind, verzichtet man deshalb auf eine genaue Erfassung und verrechnet sie als unechte Gemeinkosten. Damit verringern sich auch die Aussagemöglichkeiten der Kostenrechnung für die Preisbildung.

Wenn dagegen wenige große Objekte gefertigt werden, kann ein wesentlich größerer Teil der Kosten als Erzeugniseinzelkosten verrechnet werden. Bei dieser Form der Individualfertigung bestehen bessere Möglichkeiten, mit Hilfe der Kostenrechnung Unterlagen für die Preisbildung zu erstellen.

Die auftragsgrößenfixen Kosten sind für die Kalkulation von Individual-Leistungen von besonders großer Bedeutung. Auch hier ist die Erfassung als Einzelkosten bei der Fertigung von Großobjekten wesentlich einfacher als bei einer Fertigung von vielen Kleinobjekten.

344 Aufbau und Auswertung der Kostenrechnung bei Kuppelproduktion

Bei der Kuppelproduktion liegt der höchste Grad der Produktionsverbundenheit vor. Hier sind in besonders hohem Maße nicht nur die fixen Kosten, sondern auch die variablen Kosten in bezug auf die Erzeugnisse Gemeinkosten (1). Im Folgenden soll wieder an einem Modellbeispiel untersucht werden, welche Angaben für die Preispolitik hier aus der Kostenrechnung entommen werden können. Dabei werden wieder zu-

(1) Siehe oben, S. 71.

nächst nur die Kosten betrachtet, später werden auch die Erlösverhältnisse in die Untersuchung einbezogen.

3441 Beschreibung des Beispiels und der Kostenzusammenstellung

Der gedachte Produktionsbetrieb fertigt nach dem in Abb. 4 dargestellten Produktionsablauf. Die Mengenverhältnisse sind starr. Eigentliches Ziel der Produktion ist das Erzeugnis b . Alle anderen Produkte haben mehr oder weniger den Charakter von Nebenprodukten. Das Zwischenprodukt z_5 kann nicht zu einem verkaufbaren Erzeugnis weiterverarbeitet werden; es kann auch nicht so, wie es ist, weggeworfen werden, sondern muß in der Stelle F_6 unter Zusatz des Rohstoffes R_4 zu dem harmlosen Abfallprodukt e weiterverarbeitet werden. Die Zwischenprodukte z_1 , z_4 und z_7 sind harmlose Stoffe, deren Beseitigung keine zusätzlichen Kosten erfordern würde.

Die Zwischenprodukte z_4 und z_6 haben einen eigenen Markt, sie könnten auch direkt verkauft werden.

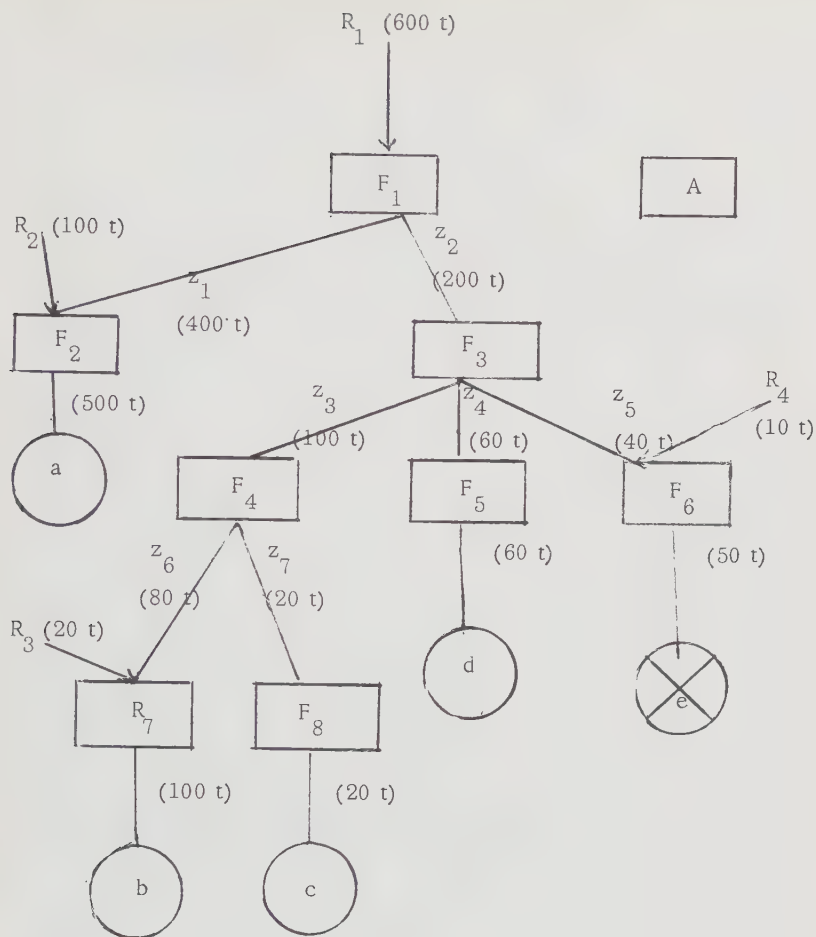
Die in Abb. 4 angegebenen Rohstoff- und Produktmengen sind die Mengen bei voller Kapazitätsausnutzung.

Die entstandenen Kosten sind, nach Stellen und nach der Abhängigkeit von der Beschäftigung gegliedert, in Tab. 13 zusammengestellt (1)

In diesem Beispiel soll aus Gründen der Übersichtlichkeit auf die Trennung in mit Ausgaben verbundene und nicht mit Ausgaben verbundene Kosten verzichtet werden. Es dürfte nicht schwierig sein, sich vorzustellen, wie die Schemata aussehen, wenn man auch diese Kategorien unterscheidet.

Dabei sind folgende Kosten der Rohstoffe bei den variablen Kosten der Kostenstellen ausgewiesen, in denen sie eingesetzt werden.

-
- (1) Wie eine solche Tabelle zustandekommt, soll hier nicht mehr gezeigt werden, es geht aus den vorhergehenden Beispielen hervor. (Siehe oben, S. 133 und S. 145)



- F₁₋₈ = Fertigungsstellen
 A = Allgemeine Stelle
 R₁₋₄ = Rohstoffe
 z₁₋₇ = Zwischenprodukte
 a - d = Erzeugnisse
 e = Abfallerzeugnisse

Abb. 4 : Produktionsschema des Beispiels "Kuppelproduktion"

1	2	3	4
Stelle	Variable Kosten	Bereitschafts- kosten	Gesamte Kosten
A	-	10.000, -	10.000, -
F ₁	320.000, -	30.000, -	350.000, -
F ₂	50.000, -	20.000, -	70.000, -
F ₃	25.000, -	30.000, -	55.000, -
F ₄	18.000, -	22.000, -	40.000, -
F ₅	-	12.500, -	12.000, -
F ₆	5.000, -	5.000, -	10.000, -
F ₇	120.000, -	80.000, -	200.000, -
F ₈	4.000, -	6.000, -	10.000, -
Gesamt	542.000, -	215.000, -	757.000, -

Tabelle 13 : Kostenzusammenstellung, gegliedert nach Kostenstellen und Abhängigkeit von der Ausbringungsmenge

Bei $F_1 R_1$ 600 t à 500, - DM = 300.000, - DM

Bei $F_2 R_2$ 100 t à 400, - DM = 40.000, - DM

Bei $F_7 R_3$ 20 t à 4.000, - DM = 80.000, - DM

Bei $F_6 R_4$ 10 t à 500, - DM = 5.000, - DM

Welche Aussagen lassen sich aus der Betrachtung der Kostenzusammenstellung in Tabelle 13 für die Preispolitik ableiten ?

Um preispolitische Überlegungen anzustellen, müssen die Kosten zu den Erzeugnissen in Beziehung gesetzt werden. Als Einzelkosten der Erzeugnisarten sind in dem vorliegenden Fall die Kosten derjenigen Stellen anzusehen, die nur für ein Erzeugnis tätig sind (1). So sind z.B. die Kosten der Stelle F_2 (einschließlich Material R_2) Einzelkosten der Erzeugnisart a.

In Tabelle 14 sind die Einzelkosten der Erzeugnisarten a - d zusammengestellt.

Diese Tabelle liefert nun schon wesentliche Anhaltspunkte für die Festsetzung der Mindest-Verkaufspreise. Da, abgesehen von dem Zwischenprodukt z_5 , keine Vernichtungskosten entstehen, wird man zusätzliche Kosten für ein Produkt nur dann aufwenden, wenn sie im Erlös abgedeckt werden. Wenn die Gemeinkosten durch die anderen Produkte abgedeckt sind, stellen für Preisfestsetzung auf lange Sicht die Einzelkosten jedes Erzeugnisses die Preisuntergrenze dar (Tab. 14, Sp. 8). Die Werte gelten natürlich nur für volle Kapazitätsausnutzung. Da jedoch fixe und variable Kosten getrennt angegeben sind, ist es leicht, auch für jeden anderen Beschäftigungsgrad die vollen Einzelkosten der Erzeugnisse zu ermitteln : Bei einer Kapazitätsausnutzung von 80 % werden z.B. von dem Erzeugnis a nur 400 t hergestellt, die fixen Einzelkosten der Erzeugnisarten in Höhe von 20.000,- DM müssen auf diese Menge verteilt werden; es entfallen auf eine t 50,- DM. die Preisuntergrenze auf lange Sicht ist dann 150,- DM.

Genau so wichtig wie die langfristige ist die kurzfristige Preisuntergrenze. Auch diese läßt sich aus der Tabelle 14 entnehmen. Auch wenn die variablen Gemeinkosten durch die anderen Erzeugnisarten gedeckt sind, wird ein Zwischenprodukt nicht zu einem Fertigprodukt weiterverarbeitet, wenn nicht mindestens die durch die Weiterverarbeitung entstehenden variablen Kosten - abzüglich der im Falle der Vernichtung entstehenden Kosten - gedeckt werden. (Tab. 14, Sp. 6).

(1) Siehe oben, S. 126.

1	2	3	4	5	6	7	8
Erzeugnis	Menge	Variable Einzelkosten je Erzeugnisart	Fixe Einzelkosten je Erzeugnisart	Gesamte Einzelkosten je Erzeugnisart	Variable Einzelkosten je Erzeugnisart	Fixe Einzelkosten je Erzeugniseinheit bei Vollbeschäftigung	Gesamte Einzelkosten je Erzeugniseinheit bei Vollbeschäftigung
a	500	50.000,-	20.000,-	70.000,-	100,-	40,-	140,-
b	100	120.000,-	80.000,-	200.000,-	1.200,-	800,-	2.000,-
c	20	4.000,-	6.000,-	10.000,-	200,-	300,-	500,-
d	60	-	12.000,-	12.000,-	-	200,-	200,-
Gesamt	-	174.000,-	118.000,-	292.000,-	-	-	-

Tabelle 14: Einzelkosten je Erzeugnisart und je Erzeugniseinheit

Besondere Verhältnisse bestehen beim Abfallprodukt e. Die Kosten, die in der Stelle F_6 zur Vernichtung des Abfallstoffes z_5 aufgewendet werden, entstehen zwangsläufig bei der Erzeugung der Zwischenprodukte für die Produkte b, c und d. Sie fallen auch dann an, wenn e nicht verkauft wird. Die Preisuntergrenze für e ist also Null, weil im Beispielfalle bei dessen Beseitigung keine zusätzlichen Kosten entstehen. Wenn es gelingt, das Zwischenprodukt z_5 zu verkaufen, dann werden Vernichtungskosten eingespart. Die Preisuntergrenze für z_5 ist negativ, und zwar werden mit jeder Tonne von z_5 , die nicht verarbeitet werden muß, 100. - DM erspart (die variablen Kosten der Stelle F_6 , Tab. 14, Sp. 2).

Wenn es gar gelingt, einen Abnehmer zu finden, der auf die Dauer die gesamte Menge von z_5 abnimmt, dann kann die Stelle F_6 ganz aufgelöst werden. Auch die fixen Kosten fallen - zumindest teilweise - dann fort. Wenn alle fixen Kosten abgebaut werden können, liegt die absolute Preisuntergrenze für z_5 bei minus 200. - DM pro Tonne.

Diese dargestellten Mindestpreise gelten unter der Bedingungen, daß die Gemeinkosten durch die anderen Produkte bereits erwirtschaftet werden. Diese Überlegung gilt sowohl für die langfristige Preisuntergrenze (Deckung aller Kosten) als auch für die kurzfristige (Deckung der variablen Kosten). Im ersten Fall müssen außer den Einzelkosten in Höhe von 292.000, - DM noch 465.000, - DM Gemeinkosten gedeckt werden, im zweiten Fall außer den variablen Einzelkosten in Höhe von 174.000, - DM noch 368.000, - DM variable Gemeinkosten.

Gibt es nun irgendwelche Handhaben zur Verteilung dieser Gemeinkosten auf die Erzeugnisarten ?

Zum Teil sind die Gemeinkosten für alle Produkte gemeinsam entstanden. Zum Teil sind sie jedoch nur durch einen gewissen Teil der Erzeugnisse verursacht. Es besteht hier eine Hierarchie der Erzeugnisse und Erzeugnisgruppen, bei der die Kosten an der untersten Stufe ausgewiesen werden müssen, an der sie noch als Einzelkosten erfaßbar sind. (Siehe oben, S. 124)

In Tabelle 15 sind die Kosten, die in den einzelnen Stufen dieser

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Erzeugnisart	Menge	Den Erzeugnisarten zuordenbare Kosten	Gesamt	Den Erzeugnisgruppen b+c zuordenb. Kosten	Gesamt	Den Erzeugnisgruppen b, c, d zuordenb. Kosten	Gesamt	Der gesamten Erzeugung zuordenb. Kosten	Gesamt
a	500	50.000,-	70.000,-						
b	100	120.000,-	200.000,-						
c	20	4.000,-	10.000,-	18.000,-	40.000,-	30.000,-	65.000,-	320.000,-	360.000,-
d	60	-	12.000,-						

Tabelle 15: Einzelkosten der Erzeugnisarten und Erzeugnisartengruppen gegliedert nach variablen Kosten und Gesamtkosten

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Erzeug- nisart	Menge	Mindestertlöse der Erzeugnisarten	Mindestertlöse der Erzeugnisgruppe b + c	Mindestertlöse der Erzeugnisgruppe b + c	Mindestertlöse der Erzeugnisgruppe b. c. d	Mindestertlöse der Erzeugnisgruppe b. c. d	Mindestertlöse der Erzeugnisgruppe b. c. d	Gesamte Mindest- erlöse	Mindest- erlöse
		kurzfristig	langfristig	kurzfristig	langfristig	kurzfristig	langfristig	kurzfristig	langfristig
a	500	50.000, -	70.000, -						
b	100	120.000, -	200.000, -						
c	20	4.000, -	10.000, -	142.000, -	250.000, -	172.000, -	327.000, -	542.000, -	757.000, -
d	60	-	12.000, -						

Tabelle 16: Mindestertlöse der Erzeugnisarten und Erzeugnisartengruppen

Hierarchie entstehen, zusammengestellt; es ergibt sich, daß die Erzeugnisse b und c gemeinsam über ihre Einzelkosten hinaus kurzfristig noch 18.000, - DM ihnen zusammen zurechenbare variable Kosten zu tragen haben. (Die variablen Kosten der Stelle F_4 , siehe Tab. 15, Sp. 5). Auf lange Sicht müssen die Erzeugnisse b und c die ihnen gemeinsam zurechenbaren Gesamtkosten in Höhe von 40.000, - DM abdecken (Tab. 15, Sp. 6) (1).

Ferner sollen die Erzeugnisse b, c und d gemeinsam kurzfristig 30.000, - DM, langfristig 65.000, - DM erbringen (Tab. 15, Sp. 7 und 8). Diese Zahlen enthalten die Kosten der Stelle F_6 . Die Kosten dieser Stelle entstehen für die Vernichtung des Zwischenproduktes z_5 . Dieses fällt zwangsläufig in der Stelle F_3 bei der Erzeugung der Zwischenprodukte z_3 und z_4 an. Die Kosten der Stelle F_6 sind also hinsichtlich der Zurechenbarkeit auf die Erzeugnisse genau so zu behandeln wie die Kosten der Stelle F_3 , sie sind Einzelkosten der Erzeugnisgruppe b, c, d.

Die zu erzielenden Mindesterlöse der Erzeugnisarten und Erzeugnisgruppen ergeben sich, wenn man die Spalten der Tabelle 15 kumuliert. Das ist in Tabelle 16 geschehen. Es zeigt sich, daß z.B. die Erzeugnisart b bei Vollbeschäftigung auf die Dauer mindestens 200.000, -DM erzielen muß, daß die Erzeugnisarten b und c gemeinsam mindestens 250.000, - DM, daß die Erzeugnisarten b, c und d gemeinsam mindestens 327.000, - DM und letztlich, daß insgesamt mindestens 757.000, - DM Erlöst werden müssen (2).

Damit ist die Aussagefähigkeit der reinen Kostenbetrachtung für die Preispolitik erschöpft (natürlich abgesehen davon, daß eine weitere Unterteilung in mit Ausgaben verbundene und nicht mit Ausgaben verbundene Kosten weitere Erkenntnisse bringt).

-
- (1) Wenn - abweichend von den im Beispiel angenommenen Verhältnissen - für das Zwischenprodukt z_3 Vernichtungskosten entstünden, so würde sich der erforderliche Deckungsbeitrag um diese Kosten vermindern.
 - (2) Die Tab. 15 und 16 gelten für volle Kapazitätsausnutzung; da zwischen fixen und variablen Kosten getrennt ist, sind diese Tabellen für andere Grade der Kapazitätsausnutzung leicht umzurechnen.

Wie die für mehrere Produkte gemeinsam entstehenden Kosten aufgeteilt werden sollen, wieviel also von den 40.000, - DM Gruppenkosten b, c durch b und wieviel durch c erbracht werden muß, darüber kann die Kostenrechnung keine Auskunft geben.

Weitere Erkenntnisse bringt jedoch die Hinzuziehung der erzielbaren bzw. der in der Vergangenheit erzielten Erlöse und Absatzmengen.

Wenn eines oder einige der Erzeugnisse fest oder durch den Markt gegebene Preise haben, dann kann man schon viel konkretere Angaben über die erforderlichen Deckungsbeiträge der anderen Produkte und damit über deren Mindestpreise machen.

Wenn in dem besprochenen Fall z. B. das Produkt b einen gegebenen Marktpreis von 4.500, - DM pro t und das Produkt a einen gegebenen Preis von 600, - DM pro t haben, dann ist folgende Überlegung anzustellen :

Das Produkt b erzielt (bei voller Kapazitätsausnutzung) einen Erlös von 450.000, - DM. Damit deckt es erstens seine Einzelkosten in Höhe von 200.000, - DM (Tab. 15, Sp.4), zweitens erwirtschaftet es alle den Produkten b und c gemeinsam zurechenbaren Kosten in Höhe von 40.000, - DM (Tab. 15, Sp.6), drittens deckt es vollständig die den Produkten b, c und d gemeinsam zurechenbaren Kosten von 65.000, - DM (Tab. 15, Sp. 8) und leistet viertens einen Beitrag zur Deckung der allen Produkten zurechenbaren Kosten (Tab. 15, Sp.10) in Höhe von 145.000, - DM.

Das Produkt a erbringt einen Erlös von 300.000, - DM. Daraus kann es seine Einzelkosten (70.000, - DM, Tab. 15, Sp.4) abdecken und einen Deckungsbeitrag zu den Gemeinkosten aller Produkte (Tab.15, Sp.10) in Höhe von 230.000, - DM leisten.

Schon die beiden Produkte a und b decken sämtliche Gemeinkosten ab und erzielen darüber hinaus einen Gewinn. Die Preisuntergrenze für die Produkte c und d liegt also bei deren Einzelkosten : Produkt c = 100.000, - DM = 500, - DM pro t, Produkt d = 12.000, - DM = 200, - DM pro t (Tab. 15, Sp.4). Alles was darüber hinaus erzielt wird, ist reiner Gewinn. Entständen alternativ für die Beseitigung der Zwischenprodukte z_7 und z_4 Kosten, so würden sich die Preisuntergrenzen von c und d um die Vernichtungskosten vermindern.

In einer anderen Situation seien die Preise der Produkte a, c und d mit $a = 400, - \text{DM}$, $c = 450, - \text{DM}$, $d = 250, - \text{DM}$ pro t gegeben. Auf das Hauptprodukt b herrsche am Markt ein sehr starker Preisdruck, von dem man annimmt, daß er nur für kürzere Zeit bestehen wird. Das Unternehmen will versuchen, seinen bisherigen Marktanteil zu halten, der für ihn volle Beschäftigung bedeutet.

Es wird in dieser Situation auf die Deckung der fixen Kosten verzichtet.

Wo liegt in dieser Situation die Preisuntergrenze für das Produkt b ?

Mit den Produkten a, c und d werden folgende Erlöse und Deckungsbeiträge erzielt (Tab. 17) :

1	2	3	4	5
Produkt	Preis pro t (DM)	Menge t	Erlös (DM)	Deckungsbeitrag über variable Einzelkosten
a	400, --	500	200.000, -	150.000, -
c	450, --	20	9.000, -	5.000, -
d	250, --	60	15.000, -	15.000, -
-	-	-	224.000, -	170.000, -

Tabelle 17 : Erlöse und Deckungsbeiträge der Produkte a, c und d.

Produkt b muß also folgende Kosten erbringen :

1. seine variablen Einzelkosten 120.000, - DM
(Tab. 13, Sp.3)
2. die von c nicht gedeckten variablen
Kosten b, c 13.000, - DM
(Tab. 13, Sp. 5)
3. die von c und d nicht gedeckten variablen
b-c-d-Kosten 15.000, - DM
(Tab. 13, Sp. 7)
4. die von a, c und d nicht gedeckten variablen
a-b-c-d-Kosten 170.000, - DM
(Tab. 13, Sp.9)

Insgesamt muß also das Produkt b mindestens 318.000, - DM Erlösen (auch einfacher zu ermitteln als Differenz zwischen Gesamterlösen der anderen Produkte (Tab. 17, Sp. 4) und gesamten variablen Kosten (Tab. 13, Sp. 2)). Der Betrieb kann also in der vorliegenden Situation mit dem Preis bis auf 3.180, - DM pro t heruntergehen.

Nehmen wir an, der Betrieb habe die Möglichkeit, einen Teil des Zwischenprodukts z_6 direkt zu verkaufen. Wieviel muß er pro t mindestens Erlösen, wenn der Preis für b 4.500, - DM pro t beträgt? Aus jeder t z_6 entstehen 1,25 t b (Siehe Abb. 4). Jede direkt verkaufte t z_6 verursacht eine Erlösminderung von 5.625, - DM.

Demgegenüber steht eine Ersparnis an variablen Kosten der Stelle F₇ in Höhe von 1.500, - DM pro t (Siehe Tab. 13, Sp. 2 und Abb. 4, S. 161). Der Mindestpreis für z_6 liegt in den beschriebenen Situationen also bei 4.125, - DM.

Das Produkt d habe einen Marktpreis von 650, - DM pro t. Ein Abnehmer ist bereit, größere Mengen des Zwischenprodukts z_4 zum Preise von 500, - DM abzunehmen. Wird man dieses Angebot annehmen? Wenn nur ein Teil der von z_4 anfallenden Mengen direkt verkauft wird, entstehen keine Kostenersparnisse, da in der Stelle F₅ nur fixe Kosten entstehen (Siehe Tab. 13). Das Angebot ist nur dann annehmbar, wenn sich der Abnehmer verpflichtet, auf lange Sicht die gesamte Menge von z_4 abzunehmen, und wenn bei Abbau der Stelle F₅ deren fixe Kosten abgebaut werden können. Man erzielt dann eine Kostenersparnis von 200, - DM pro t z_6 gegenüber einer Erlösminderung von 150, - DM pro t.

Diese Beispiele mögen genügen, um zu zeigen, wie die bekannten Erlösverhältnisse für preispolitische Überlegungen und Entscheidungen herangezogen werden können.

3443 Besonderheiten bei Kuppelproduktion mit variablen Mengenverhältnissen

Das dargestellte Modell geht davon aus, daß die Mengenverhältnisse der Produkte starr sind. Wenn nun die Mengenverhältnisse veränderlich sind, dann ergeben sich einige Besonderheiten: Man wird das

Verhältnis stets so wählen, daß die Summe der Deckungsbeiträge maximiert wird (1), vorausgesetzt, daß der Markt diese Mengen aufnimmt. Dieses Verhältnis wird man freiwillig nur unter der Voraussetzung ändern, daß die Preise der bisher ungünstigeren Produkte erhöht werden und die entstehenden Mindererlöse kompensieren.

Hierzu ein Beispiel : Ein Betrieb zerlegt 100 t eines Rohstoffs in die Produkte m und n. Zunächst wird unterstellt, daß die bei der Zerlegung entstehenden Kosten vom Mengenverhältnis unabhängig sind, sie betragen 350.000, - DM (2). Die Ausbringung kann so variiert werden, daß maximal 60 t m und 40 t n, minimal 50 t m und 50 t n erzeugt werden.

Der Marktpreis von m sei 5.000, - DM, der von n 4.000, - DM. Unter diesen Umständen wird man natürlich möglichst viel von herstellen. Man erzielt dabei folgende Erlöse ; Produkt m erbringt 300.000, - DM, Produkt n 160.000, - DM, insgesamt also 460.000, -DM.

Wenn nun die Nachfrage nach dem Produkt n steigt, so ist, da vorher die Kapazität ausgelastet war, die Mehrproduktion von n nur mit einem Produktionsausfall von m zu erkaufen. Der Betrieb wird verlangen, daß die entstehenden Mindererlöse durch Preissteigerungen bei m oder n aufgewogen werden. Wenn der Preis für m sich nicht infolge des geringeren Angebots ändert (fester Marktpreis), so muß die Preissteigerung von n getragen werden. Für 50 t m werden nun 250.000, - DM Erlöst. 50 t n müssen also mindestens 210.000, - DM einbringen.

Unter der obengemachten Voraussetzung der Kostenkonstanz wird man also nur dann bereit sein, die größtmögliche Menge des Produktes n zu erzeugen, wenn der Preis auf mindestens 4.200, - DM pro t steigt.

-
- (1) Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, a. a. O., S. 232.
- (2) Solche Verhältnisse bestehen immer dann, wenn es bis zu einem gewissen Grad im Ermessen des Betriebes liegt, ob er einen Teil der Produktion dieser oder jener Gruppe zuordnet. Zum Beispiel ist bei der Destillation von Erdöl der Übergang zwischen Benzin und leichtem Heizöl flüssig, es liegt im Ermessen des Betriebes, ob er das Übergangsprodukt als Benzin oder als Heizöl verkauft. Ein solcher Ermessensspielraum ist auch meist dann gegeben, wenn Produkte nach Qualität sortiert werden. (S. Riebel, P.: Die Kuppelproduktion, a. a. O., S. 98-100).

Normalerweise wird eine Mengenänderung auch mit einer Änderung der Produktionskosten verbunden sein. Eine Erhöhung der Kosten wird den Entschluß zur Mengenänderung erschweren und umgekehrt. Wenn z.B. im obigen Fall die Kosten nicht konstant bleiben, sondern um 5.000, - DM sinken, so wirkt sich das senkend auf den Preis von n aus : Der Mindestpreis von n beträgt nun 4.100, - DM.

4 Schluß : Ergebnis der Untersuchung

Es hat sich gezeigt, daß zwei Tatsachen die Bedeutung der Kostenrechnung für die Preispolitik einschränken :

1. Die Preise richten sich nicht allein nach den Kosten; diese sind nur einer der Bestimmungsfaktoren für die betriebspolitische Entscheidung über die Preishöhe unter vielen.
2. Die "Selbstkosten der Produkte" sind gar nicht zu ermitteln : Die Forderung, eine Gesamtkostendeckung dadurch zu erreichen, daß jedes Produkt seine Kosten im Preis einbringt, ist nicht sinnvoll zu erfüllen.

Erst wenn man von dieser Voraussetzung ausgeht - wenn man sich der Grenzen der Kostenrechnung bewußt ist -, kann man ihre wirkliche Bedeutung für die Preispolitik herausarbeiten.

Es ergab sich, daß die Kostenverhältnisse ein wichtiger Preisbestimmungsfaktor sind. Auch wenn die Preise nicht kalkuliert - dh., auf Grund der Kosten ausgerechnet - werden können, so liefert die Kostenrechnung doch wichtige Informationen für die Preisfestsetzung.

In der Arbeit ist die Vielfalt der Fragen, die die Preispolitik an die Kostenrechnung stellt, zutage getreten. Es hat sich gezeigt, daß Art und Umfang dieser Fragen von vielen Faktoren abhängen; je nach Art der Preisbildung, der jeweiligen Situation, dem Betriebstyp usw. ändern sich die Anforderungen, die von der Preispolitik an die Kostenrechnung gestellt werden.

Diesen mannigfaltigen Anforderungen muß auch der Aufbau der Kostenrechnung entsprechen. Die Kostenrechnung muß so gestaltet werden, daß die benötigten Informationen schnell und sicher geliefert werden können. Dafür ist es erforderlich, daß in der Kostenrechnung alle Unrichtigkeiten vermieden werden. Gemeinkosten dürfen nicht aufgeschlüsselt, fixe Kosten nicht proportionalisiert werden. Die Kostengliederung und Kostenzusammenstellungen müssen nach logischen Gesichtspunkten vorgenommen werden. Die Kostenrechnung muß dem Zusammenhang zwischen Ursache und Wirkung entsprechen.

Den Produkten und Produktgruppen als den eigentlichen Objekten der Kostenrechnung zum Zwecke der Preispolitik dürfen nur die Kosten zugeordnet werden, die durch diese Bezugsgrößen verursacht sind.

Wie und von welchen Produkten die Gemeinkosten in den Preisen erwirtschaftet werden sollen - das festzustellen ist nicht Sache der Kostenrechnung. Die Preisfestsetzung - soweit sie überhaupt durch den einzelnen Anbieter erfolgt - ist vielmehr eine echte unternehmerische Entscheidung, die nicht durch eine noch so genaue und umfangreiche Rechnung ersetzt werden kann.

"Der Unternehmer darf nicht verlangen, daß die Kostenrechnung für ihn denkt, er muß mit der Kostenrechnung in der Hand selbst denken, er muß sie auswerten und zu gebrauchen verstehen." (1)

(1) Müller, Ad.: Grundzüge ..., a. a. O., S. 211.

Literaturverzeichnis

1. Bücher, Dissertationen und sonstige selbständige Veröffentlichungen

- Ballewski, Albert : Der Fabrikbetrieb. Berlin 1905.
- Berg, Karl : Betriebsbuchführung. Die Technik der innerbetrieblichen Rechnungslegung nach den neuen Grundsätzen und Richtlinien für Buchhaltung und Kostenrechnung. 3. Aufl., Hamburg 1939.
- Berger, Albert : Preisdifferenzierung. (Dissertation) Köln 1933.
- Böhm, H.H. und Wille, F.: Direct Costing und Programmplanung. München 1960.
- Böhning, Karl : Möglichkeiten und Grenzen der betriebswirtschaftlichen Preisdifferenzierung - eine preispolitische Untersuchung. Frankfurter maschinenschriftliche Dissertation 1952.
- Bosshardt, Erich : Leistungsgemäße Kostenrechnung, Zürich 1948.
- Dean, Joel : Managerial Economics. Englewood Cliffs N. Y. 1951.
- Dorn, Gerhard : Die Entwicklung der industriellen Kostenrechnung in Deutschland. Berlin 1961.
- Ellinger, Theodor : Rationalisierung durch Standardkostenrechnung. Erweiterung ihres Anwendungsbereichs auf gemischte Fertigung. Stuttgart 1954.
- Eucken, Walter : Grundlagen der Nationalökonomie. 2. Aufl. Godesberg 1947.
- Fettel, Johannes : Marktpreis und Kostenpreis. Meisenheim 1954.
- Fischer, J. - Hess, O. - Seebauer, G.: Buchführung und Kostenrechnung. Leipzig 1939.
- Fog, B.: Industrial Pricing Policies. Amsterdam 1960.
- Grundplan der Selbstkostenrechnung. Druckschrift Nr. 8. Entwurf aufgestellt von dem Selbstkostenausschuß im Ausschuß für wirtschaftliche Fertigung. (AWF beim RKW), 2. Ausgabe o.O. 1921.
- Grundplan der Selbstkostenrechnung (Entwurf), hrsg. vom Fachausschuß für Rechnungswesen im AWV. Bearbeiter Meier, Albert und Voß, Heinrich. 3. Aufl., Dortmund 1930.

- Gsell, E. - Bossard, E.: Kostenrechnung und Preiskalkulation. 2. Aufl. Zürich 1948.
- Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. Bd. 1. Die Produktion. 5. Aufl. Berlin-Göttingen-Heidelberg 1960.
- Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2. Der Absatz. 3. Aufl. Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959.
- Gygax, F. G.: Preiskonditionen zur Lenkung und Steigerung des Absatzes. (Unternehmung und Betrieb Bd. 14). Bern 1948.
- Hax, Karl: Die Betriebsunterbrechungsversicherung. Köln und Opladen 1949.
- Hax, Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe. Köln und Opladen 1957.
- Heinen, Edmund: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre. Bd. I. Grundlagen. Wiesbaden 1959.
- Hellauer, Josef: Kalkulation in Handel und Industrie. Berlin-Wien 1931.
- Henzel, F.: Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten in der Unternehmung. Berlin-Wien 1931.
- Henzel, F.: Die Kostenrechnung. 2. Aufl., Stuttgart 1950.
- Imobersteg, Agnes: Bewertungsfragen der Kostenrechnung. (Unternehmung und Betrieb Bd. 41). Bern 1953.
- Kaplan, A., Dirlam, J., Lanzilotti, R.: Pricing in Big Business, a Case Approach. Washington 1958.
- Keith, L. A. - Gubbelini, C. E.: Business Management. New York 1958.
- Koch, Waldemar: Grundlagen und Technik des Vertriebs. Bd. II., 2. Aufl., Berlin 1958.
- Lehmann, Max Rudolf: Industriekalkulation. 4. Aufl., Stuttgart 1951.
- Lehmann, Max Rudolf: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 3. Aufl., Wiesbaden 1956.
- Leidscham, O. H.: Aufbau der Betriebsbuchhaltung. Stuttgart 1941.

- Leitner, Friedrich : Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe.
1. Aufl., Frankfurt a. M. 1905.
- Leitner, Friedrich : Die Selbstkosten-Berechnung industrieller Betriebe.
8. Aufl., Frankfurt a. M. 1923.
- Lewin, C. M. : Theorie und Praxis der industriellen Selbstkostenberechnung. Leipzig 1909.
- Marshall, Alfred : Principles of Economics. 8ed. London 1947.
- Mellerowicz, Konrad : Kosten und Kostenrechnung. Bd. I. Theorie der Kosten. 3. Aufl., Berlin 1958.
- Mellerowicz, Konrad : Kosten und Kostenrechnung. Bd. II. Verfahren. 1. und 2. Teil, 2. und 3. Aufl., Berlin 1958.
- Mellerowicz, Konrad : Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Bd. I-IV. 10. Aufl., Berlin 1958.
- Mellerowicz, Konrad : Markenartikel - die ökonomischen Gesetze ihrer Preisbildung und Preisbindung. München und Berlin 1955.
- Messmann, Horst : Anschauliche Theorie der verbundenen Produktion. Meisenheim-Wien 1952.
- Metzner, Max : Kostengestaltung, Preisbildung, Marktprobleme. Erster Bd. Kostengestaltung und Preisbildung. Berlin 1953.
- Michalski, Kurt : Das Prinzip der Preisdifferenzierung. Leipzig 1932.
- Möller, Hans : Kalkulation, Absatzpolitik und Preisbildung. Wien 1941.
- Morgenstern, Oskar : Über die Genauigkeit wirtschaftlicher Beobachtungen. (Vom Verf. durchgesehene Übersetzung), München 1952.
- Müller, Adolf : Grundzüge der industriellen Kosten- und Leistungsrechnung. Köln und Opladen 1955.
- Müller, Horst : Standard- und Plankostenrechnung im betrieblichen Rechnungswesen. Stuttgart 1949.
- National Association of Cost Accountants. Direct Costing (Research Report No. 23) New York 1953.
- Norden, Helmut : Der Betriebsabrechnungsbogen. 7. Aufl., Stuttgart 1958.

- Nowak, Paul : Kostenrechnungssysteme in der Industrie. 2. Aufl., Köln u. Opladen 1961.
- Nowak, Paul : Betriebstyp und Kalkulationsverfahren. Wuppertal-Elberfeld 1936.
- Oxenfeldt, Alfred R. : Industrial Pricing and Market Practices. New York 1951.
- Peiser, Herbert : Grundlagen der Betriebsabrechnung in Maschinenbauanstalten. Leipzig 1919.
- Raffée, Hans : Kurzfristige Preisuntergrenzen als betriebswirtschaftliches Problem. Köln und Opladen 1961.
- Ramsler, Hans : Probleme der Vorkalkulation. St. Gallen 1948.
- Richter, Artur : Kostenrechnung und Preisbildung. Berlin 1947.
- Riebel, Paul : Die Elastizität des Betriebes. Köln und Opladen 1954.
- Riebel, Paul : Die Kuppelproduktion. Betriebs- und Marktprobleme. Köln und Opladen 1955.
- Rieger, Wilhelm : Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 2. unveränderte Auflage, Erlangen 1959.
- RKW. Direct Costing - Das Rechnen mit Grenzkosten. (Übersetzung des NACA Research Report Direct Costing). RKW-Veröffentlichung C 20. Berlin-Frankfurt-Köln 1960.
- Rodenstock, Rolf : Die Genauigkeit der Kostenrechnung industrieller Betriebe. München 1950.
- Rummel, Kurt : Grundlagen der Selbstkostenrechnung. (1. Aufl. der "Einheitlichen Kostenrechnung".) Düsseldorf 1934.
- Rummel, Kurt : Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten. 3. Aufl., Düsseldorf 1949.
- Sandig, Curt : Die Führung des Betriebes - Betriebswirtschaftspolitik. Stuttgart 1953.
- Schäfer, Erich : Die Unternehmung, Köln und Opladen 1949.
- Schäfer, Erich : Grundlagen der Marktforschung. 3. Aufl., Köln und Opladen 1953.

- Schmalenbach, Eugen : Der Kontenrahmen. 1. Aufl., Leipzig 1927.
- Schmalenbach, Eugen : Selbstkostenrechnung und Preispolitik. 6. Aufl., Leipzig 1934.
- Schmalenbach, Eugen : Kostenrechnung und Preispolitik. 7. Aufl., Köln und Opladen 1956.
- Schmalenbach, Eugen : Pretiale Wirtschaftslenkung. Bd. I. Die optimale Geltungszahl. Bremen 1947.
- Schmidt, Fritz : Kalkulation und Preispolitik. Berlin und Wien 1930.
- Schneider, Erich : Einführung in die Wirtschaftstheorie. II. Teil. 6. Aufl., Tübingen 1960.
- Seischab, Hans : Kalkulation und Preispolitik. Leipzig 1944.
- Selbstkostenberechnung im Maschinenbau; hrsg. v. Verein Deutscher Maschinenbauanstalten. Berlin 1921.
- Seyffert, Rudolf : Wirtschaftslehre des Handels. 3. Aufl., Köln und Opladen 1957.
- Stackelberg, Heinrich von : Grundlagen der theoretischen Volkswirtschaftslehre. 2. Aufl., Bern und Tübingen 1951.
- Stigler, George, J.: The Theory of Price. Revised Edition. New York 1952.
- Theisen, Paul : Die betriebliche Preispolitik im Einzelhandel. Köln und Opladen 1960.
- Tibi, Erich : Kostenentwicklung und Preispolitik. Berlin 1937.
- Vershofen, Wilhelm : Handbuch der Verbrauchsforschung. Bd. II, 1. Teil, Berlin 1940.
- Vormbaum, Herbert : Differenzierte Preise - Differenzierte Preisforderungen als Mittel der Betriebspolitik. Köln und Opladen 1960.
- Walther, Alfred : Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung. Bd. I, Der Betrieb, Zürich 1955.
- Weigmann, W.: Selbstkostenrechnung und Preisbildung in der Industrie, unter besonderer Berücksichtigung der LSÖ und der KRG. Leipzig 1939.

2. Beiträge in Zeitschriften :

- Agthe, Klaus : Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing. in : ZfB. 29.Jg. (1959), S.404-418.
- Arbeitskreis Gubitz der Schmalenbach Gesellschaft : Preisvorbehaltsklauseln, Formen und Anwendung. in / ZfhF. NF. 8.Jg. (1956), S.181-211.
- Arbeitskreis Gubitz - Kuczewsky der Schmalenbach-Gesellschaft : Erhebung über die Preissituation des Beschaffungsmarktes vom Standpunkt des Einkäufers. in : ZfhF NF. 11.Jg. (1959), S.563-602.
- Bock, Günther : Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen. Eine Stellungnahme zu dem gleichnamigen Aufsatz von Prof. Dr. P. Riebel. in : ZfhF NF. 11.Jg. (1959), S.636-644.
- Gaube, Herbert : Dynamische Kostenrechnung. in : KRP 1960, S.245-254.
- Groß, Herbert : Von der Bruttospanne zu rationeller Kostenberechnung.- Radikale Wandlungen der Kalkulation im Einzelhandel. in : Der Betrieb. 10.Jg. 1958, S.661-662.
- Heine, Peter : Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung. in : ZfhF NF. 11.Jg. (1959), S.515-534.
- Knüsli, Mario : Probleme der Preispolitik und der Expansion der Unternehmung. in : Die Unternehmung. 4.Jg. 1950, S.161-172.
- Koch, Helmut : Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung. in : ZfhF NF. 5.Jg. (1953), S.303-327.
- Koch, Helmut : Zur Diskussion über den Kostenbegriff. in : ZfhF NF. 10.Jg. (1958), S.355-399.
- Leffson, U. : Elastizität und Beeinflussungsmöglichkeiten der Nachfrage. in : Der Markenartikel. 19.Jg. 1957, S.521-541.
- Lehmann, Max Rudolf : Die Problematik der Preispolitik auf Grenzkosten- und auf Vollkosten-Basis. in : ZfB. 20.Jg. (1950), S.332-338.

- Marple, R. P.: Direct Costing and the Uses of Cost Data. in : The Accounting Review. Vol. XXX 1955 No. 3, S.430-438.
- Mellerowicz, Konrad : Preis-, Kosten- und Produktgestaltung als Mittel der Absatzpolitik. in : Der Markenartikel, 21.Jg.1959, S.465-483.
- Plaut, Hans Georg : Die Grenz-Plankostenrechnung. in: ZfB, 23.Jg. (1955), S.347-367 und S.402-413.
- Plaut, Hans Georg : Die Grenzplankostenrechnung. in : ZfB. 25.Jg. (1955), S.25-39.
- Riebel, Paul : Marktforschung und Rechnungswesen. in : ZfB, 21.Jg. (1951), S.441-448.
- Riebel, Paul : Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition. in : ZfB. 26.Jg. (1956), S.278-289.
- Riebel, Paul : Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen. in : ZfhF NF. 11.Jg. (1959), S.213-238.
- Riebel, Paul : Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit als Grenzen der Kostenrechnung. in : Neue Betriebswirtschaft. 12.Jg. (1959), S.41-45.
- Riebel, Paul : Das Problem der minimalen Auftragsgröße. in : ZfhF NF. 12. Jg. (1960), S.647-685.
- Riebel, Paul : Die Problematik der Normung von Abschreibungen. in : Der Betrieb. 13.Jg. (1960), S.729-734.
- Riebel, Paul : Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen im Fertigungsbereich. in : Neue Betriebswirtschaft. 14.Jg. (1961), S.145-154.
- Schäfer, Erich : Über einige Grundfragen der Betriebswirtschaftslehre. in : ZfB. 20.Jg. (1950), S.553-563.
- Schmalenbach, Eugen : Selbstkostenrechnung. in : ZfhF 13.Jg. (1919), S.257 ff. (1.Aufl. der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6.Aufl. Leipzig 1934).
- Schmalenbach, Eugen : Theorie der Produktionskosten-Ermittlung. in : ZfhF. 3.Jg. (1908/9).

- Schmalenbach, Eugen : Mitteilungen. in : ZfhF. 4. Jg. (1909/10), S. 354-356.
- v. Stackelberg, Heinrich : Grundlagen einer reinen Kostentheorie. in : Zeitschrift für Nationalökonomie. 3. Jg. (1932), S. 333-367 u. S. 552-590.
- Tillmann, K. H. : Die Bewertung von marktpreislosen Kuppelprodukten in der Kostenrechnung der chemischen Industrie. in : ZfhF. NF. 6. Jg. (1954), S. 156-172.
- Vonesch, Kurt : Markenartikelpreise im Vergleich mit Preisen markenloser Ware. in : Der Markenartikel. 21. Jg. (1959), S. 335-349.
- Weber, Karl : Direct Costing. in : Industrielle Organisation. 29. Jg. (1960), S. 485-488.
- Wille, Friedrich : Die Bestimmung der fixen Kosten. in : BFuP. 11. Jg. (1959), S. 284-291.
- o. V. : "Rechenfehler widersprechen der guten Sitte". Deutsche Zeitung, Jg. 15, Nr. 267 vom 17. 11. 1960.

3. Beiträge in Sammelwerken

- Gälweiler, Alois : Betriebliche Preispolitik. in : HdB. 3. Aufl., Sp. 4397-4408.
- Kosiol, Erich : Typologische Gegenüberstellung von standardisierender (technisch orientierter) und prognostizierender (ökonomisch ausgerichteter) Plankostenrechnung. in : Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung. Hrsg. Erich Kosiol, Berlin 1956.
- Oxenfeldt, A. R. : A Dynamic Element in Consumption : The T. V. - Industry, in : Clark. L. H. : Consumer Behavior, New York 1958.
- Riebel, Paul : Verbund- (Kuppel-) Produktion. in : HdB. 3. Aufl., Sp. 5642-5652.
- Röper, Burkhardt : Marktpreisbildung. in : HdB. 3. Aufl., Sp. 3915-3923.
- Sandig, Curt : Preisbildung und Preispolitik. in : VDI-Taschenbuch Industrieller Vertrieb. Hrsg.: Verein Deutscher Ingenieure, Düsseldorf 1957, S. 69-111.

Schäfer, Erich : Absatzwirtschaft. in : HdW. Bd. I. Betriebswirtschaft, S. 299-377.

Schulz, Carl Ernst : Das Problem der Preisuntergrenze und ihre Arten. in : Annalen der Betriebswirtschaft. I. Bd. 1927, S. 347-377.

Seidel, Karl : Selbstkostenrechnung und Preisgestaltung. in : Annalen der Betriebswirtschaft. I. Bd. Berlin-Leipzig-Wien 1927, S. 201-220.

4. Sonstiges

Vorlesung : Riebel, Paul : "Spezielle Probleme der Kostenrechnung : Direktkosten- und Deckungsbeitragsrechnung als Instrumente der Unternehmungsleitung." Vorlesung an der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt/Main, WS 1960/61.

Gesetze und Verordnungen :

"Erlaß über Grundsätze für Buchhaltungsrichtlinien" vom 11.11. 1937.

"Erlaß betr. allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung" vom 16.1.1939 (Kostenrechnungsgrundsätze = KRG).

"Richtlinien für die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen" vom 15.11.1938 (RPÖ).

"Verordnung über die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber" vom 15.11.1938 (LSÖ).

"Kostenrechnungsrichtlinien Metallblock" vom 7.3.1942.

"Der große Brockhaus". 15. Aufl. 1930 ff., Bd. 7, Bd. 14 und Bd. 18.

"Der neue Herder". Freiburg 1949.

Eisler, Rudolf : Wörterbuch der philosophischen Begriffe. 2. Bd. Berlin 1930.

Deutsche Zeitung Jg. 15, Nr. 267 vom 17.11.1960. "Rechenfehler widersprechen der guten Sitte."

Lebenslauf

Am 25.11.1932 wurde ich, Hans Dietrich B e c k e r, in Frankfurt a. Main als Sohn des Landgerichtsrats Johannes Becker und seiner Ehefrau Anna, geb. Bendheimer, geboren. Von 1939 bis 1945 besuchte ich die Römerstadt-Volksschule in Frankfurt a. Main. 1946 trat ich in das Goethe-Realgymnasium in Frankfurt a. Main ein, 1947 wechselte ich zum Ziehen-Realgymnasium in Frankfurt a. Main über, an dem ich im März 1953 die Reifeprüfung ablegte.

Von April 1953 bis Dezember 1954 war ich kaufmännischer Praktikant bei Siemens & Halske AG., München, - Betrieb Speyer. Das Schwergewicht meiner Ausbildung lag auf den Gebieten Buchhaltung, Kalkulation und Arbeitsvorbereitung.

Vom Wintersemester 1954/55 bis Wintersemester 1959/60 studierte ich Betriebswirtschaftslehre an der Johann-Wolfgang-Goethe-Universität in Frankfurt a. Main. Meine Lehrer waren insbesondere die Professoren Dr. P. Riebel, Dr. K. Hax, Dr. E. Loitlsberger, Dr. K. Banse, Dr. A. F. Napp-Zinn und Dr. H. Sauermann. Am 21. Mai 1958 legte ich die Kaufmännische Diplomprüfung mit der Note "gut" ab. Meine Prüfungsfächer waren Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Allgemeine Volkswirtschaftslehre, Recht, Industriebetriebslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.

Seit Juni 1958 bin ich Assistent von Herrn Professor Dr. P. Riebel am Seminar für Verkehrsbetriebslehre der Johann-Wolfgang-Goethe-Universität Frankfurt a. Main. In dieser Zeit habe ich mich besonders mit Fragen der Betriebswirtschaftslehre des Verkehrs und mit wirtschaftspolitischen Problemen gefaßt. Meine Dissertation über das Thema "Die Anforderungen der Preispolitik an die Gestaltung der Kostenrechnung" habe ich auf Anregung von Herrn Professor Dr. P. Riebel angefertigt.

Am 14.9.1958 heiratete ich Renate Schnaus, Tochter des Kaufmanns Karl Schnaus; unsere Kinder Gabriele und Matthias wurden am 9.8.1959 und 31.5.1961 geboren.

Frankfurt a. Main, den 29. März 1962

Hans Dietrich Becker

